

## VOORWOORD OPENINGSREDE 2016

Je vous remercie Monsieur le Premier Président

Ik dank u Mijnheer de Eerste Voorzitter.

Mijnheer de Eerste Voorzitter,

Mijnheer de Minister,

Mevrouw de Hoofdgriffier,

Mijnheer de Stafhouder,

Mijnheer de Hoofdsecretaris,

Beste Collega's,

Dames en Heren,

Vooreerst heet ik de op deze zitting uitgenodigde familieleden van de op 27 juni 2016 overleden procureur-generaal PATRICK DUINSLAEGER van harte welkom.

In geval van verhindering van de korpschef wordt hij overeenkomstig artikel 319 van het Ger. W. vervangen door een andere magistraat van dezelfde taalrol naar orde van dienstanciënniteit. Het is in dit kader dat ik thans geroepen word om onze overleden korpschef te vervangen.

Sedert eind 1999 neem ik voor Uw Hof het woord, vandaag is dit uiteraard vanuit gevoelens van droefheid, verslagenheid en machteloosheid.

Dat de stoel naast mij ingevolge het plots overlijden van PATRICK leeg blijft, had immers nooit mogen gebeuren.

Procureur-generaal PATRICK DUINSLAEGER was een uitmuntend jurist die met zijn vele kwaliteiten als het ware in de wieg werd gelegd om op een dag het mandaat van procureur-generaal bij het Hof van Cassatie uit te oefenen.

Sedert jaren werd hij door de verschillende opeenvolgende procureurs-generaal nauw bij het beleid betrokken, ook in de relaties met het Parlement, de minister van Justitie, het Grondwettelijk Hof, de Raad van State, en buitenlandse gerechtelijke overheden. Als gewezen kabinetschef van de minister van Justitie was hij daartoe immers de geknipte persoon.

Sinds zijn aanwijzing als eerste advocaat-generaal nam hij, aan de zijde van zijn korpschef, nog meer actief deel aan de algemene leiding en de coördinatie van de werkzaamheden van het parket, onder meer door zijn deelname aan de stafvergaderingen en de vergaderingen van de Vaste Vergadering van de Korpschefs, en door het leiden van de afdeling "strafzaken".

Met de aldus opgedane ervaring heeft hij het parket deskundig en vanuit een doelgerichte beleidsvisie geleid op een wijze die zowel binnen als buiten de magistratuur respect afdwong.

Nu Procureur-generaal PATRICK DUINSLAEGER als "*een rots in de branding*" zijn mandaat is blijven uitoefenen toen hij getroffen werd door zijn ziekte zelfs in de laatste moeilijke dagen, zou hij zeker gewild hebben dat zijn beleid, ook na zijn plots vertrek, krachtdadig en in continuïteit zou worden verder gezet.

Vanuit het respect voor onze overleden korpschef en zijn familie, zal ik als zijn vervanger zorgen voor deze continuïteit in het beleid, te samen met mijn collega's nu op ons parket in deze

moeilijke tijden een groot solidariteitsgevoel heerst.

Ik verleen nu het woord aan de heer eerste advocaat-generaal ANDRÉ HENKES die dit jaar de mercuriale heeft voorbereid, en daarna ook de rouwhuldes zal uitspreken, waaronder de rouwhulde voor de overleden Procureur-generaal PATRICK DUINSLAEGER, met wie hij als eerste advocaat-generaal zeer nauw heeft mogen samenwerken.

**“Fiscaal recht raakt de openbare orde!” *So what?***

**Over de betrekkelijkheid van de openbare orde in fiscaal recht en over de rol van het Hof**

**Plechtige openingszitting van het Hof van Cassatie – 1 september 2016**

## Inleiding<sup>1</sup>

### A. *Gepastheid en inhoud van de rede*

1. Op verzoek van wijlen procureur-generaal DUINSLAEGER, valt mij dit jaar de eer te beurt het woord te nemen op de plechtige openingszitting van het Hof. Ik heb beslist het Hof enkele bedenkingen voor te leggen over de bevoorrechte relatie tussen, enerzijds, het fiscaal recht en de openbare orde en, anderzijds, de rol van het Hof daarin.

Die keuze is weliswaar discretionair maar niet willekeurig: zij ligt in de lijn van de wijze waarop de procureur-generaal deze jaarlijkse denkoefening van ons ambt benadert (1) en volgt uit een toenemende bekommernis om de fiscale wetgevende en gerechtelijke actualiteit (2).

#### 1.- **Gepastheid en keuze van het onderwerp**

2. Ik heb me bij de keuze van het onderwerp van deze rede laten leiden door de kritische bedenkingen van procureur-generaal DUINSLAEGER die de gepastheid en de inhoud van deze jaarlijkse denkoefening twee jaar geleden al in vraag stelde.

*Vooreerst*, is het nog wel verantwoord en gepast een dergelijke rede te houden wanneer de werklust en een onvolledige personeelsformatie eerder gebieden de tijd en aanzienlijke energie die het schrijven van een Mercuriale vergen, veeleer te besteden aan het behandelen van de cassatieverzoekschriften en de veelvuldige paragerechtelijke verzoeken waaraan het parket van het Hof intussen het hoofd moet bieden?

Dit is stellig een terechte vraag, vooral in de huidige, gespannen, logistieke omstandigheden.

Daarop antwoord ik dat die denkoefening de moeite loont, niettegenstaande de toenemende materiële druk, die weliswaar zijn gevolgen heeft voor de *core business* van de advocaten-generaal, hun eerste advocaat-generaal of hun procureur-generaal. Het is van fundamenteel belang dat de Rechterlijke Macht, met de middelen die haar zijn aangereikt, het publiek debat blijft animeren en dat haar organen dus elke gelegenheid aangrijpen om hun stem te laten horen. Het autonome, maar niet soevereine bestaan van de Rechterlijke Macht maakt deel uit van het subtiele evenwicht dat in de Grondwet werd ingevoerd om de harmonieuze werking van de Staat te waarborgen en, *in fine*, de burgers te beschermen. Het Hof van Cassatie, dat door de opstellers van de Grondwet van 1831 aan het hoofd werd geplaatst van de jurisdictionele structuur van de staatsmacht, wordt bijgestaan door een procureur-generaal, die aldus één van de gezagdragers van de staatsmacht wordt, en de toespraak op de plechtige openingszitting van het Hof die bij wet van hem wordt verwacht, kan daartoe bijdragen.

*Vervolgens* wees procureur-generaal DUINSLAEGER terecht op de moeilijkheid waarvoor de auteur van de toespraak door artikel 345 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geplaatst, namelijk de keuze van een bij die gelegenheid passend onderwerp. Hij haalde daarvoor het dilemma aan waarmee die auteur wordt geconfronteerd. Hij moet immers kiezen tussen een

---

<sup>1</sup> Deze mercuriale is grotendeels geïnspireerd op het werk van referendaris D. PATART, die gespecialiseerd is in fiscale zaken en hierdoor regelmatig betrokken is bij de interpretatieve rol van het Hof ter zake. We bedanken hem hier dan ook voor zijn aanzienlijke hulp en beschikbaarheid.

onderwerp uit de rechtsleer, dat uiteraard een zeer beperkt publiek aanspreekt, en een politiek onderwerp, dat onvermijdelijk een ruimer publiek aanspreekt, maar ook een bron van controverse kan zijn.

Die opmerking is absoluut correct.

Ik voeg daaraan de traditionele bedenking toe: het recht als dwingend voorschrift dat gepaard gaat met een sanctie<sup>2</sup> is een maatschappelijk gegeven, namelijk het geformaliseerde product van de interacties tussen de individuele dan wel collectieve en doorgaans georganiseerde bestanddelen van de maatschappij. De juridische normen zijn, zowel qua formulering als inhoud, afhankelijk van de maatschappelijke organisatie waarbinnen ze aanvaard of gevestigd zijn: “La communauté politique qui, aujourd’hui, crée le droit est l’Etat”<sup>3</sup>; “Le droit”, zo schreef men, “ne domine pas la société, il l’exprime”<sup>4</sup>.

Zo verwijst elke rede die gewijd is aan het recht, ook al is zij bijzonder technisch, naar wat de auteur, in functie van de door hem gemaakte keuzes, meent dat het recht is of zou moeten zijn. Zodoende wordt elke denkoefening politiek getint, in de zin van *Politeia*, wat verwijst naar de Grondwet en dus betrekking heeft op de structuur en de (concrete en theoretische) werking van een maatschappelijke groep, van een gemeenschap, van een maatschappij.

Vanuit dat oogpunt heeft politiek betrekking op de handelingen, het evenwicht, de interne en externe ontwikkeling van het op het sociale lichaam waarvoor het is bedoeld, op de interne verhoudingen ervan en de verhouding tot de andere gehelen. Vanuit die optiek is het een algemeen concept dat alle toepassingsgebieden van dat sociale lichaam omhelst: de economie, het recht, de overheid, enz.

*Het thema dat ik met u wil bespreken, illustreert volgens mij perfect die noodzakelijke onderlinge afhankelijkheid tussen recht en politiek. Er zijn a priori weinig kwesties die meer technisch zijn dan de verhouding tussen het fiscaal recht en het juridische begrip “openbare orde”. Bij nader onderzoek blijkt dat onderwerp echter een van de meest politieke thema’s te zijn.*

## **2.- Fiscale openbare orde**

3. De fiscale actualiteit is, althans in bepaalde opzichten, dermate interpellierend dat, in het licht van de hierboven gemaakte overwegingen, het onderzoek van de verhouding tussen het fiscaal recht en het politiek concept, omgezet in het juridisch begrip ‘openbare orde’, een onderwerp is waarvan ik meen dat het beantwoordt aan artikel 345 van het Gerechtelijk Wetboek. Eens te meer wordt mijn denkoefening gevoed door uw rechtspraak.

Ik verklaar me nader.

Wie heeft de afgelopen maanden bijvoorbeeld niet horen spreken over de Luxemburgse

<sup>2</sup> Ter verduidelijking van de elementen van die definitie, zie L. FRANCOIS, *Introduction à un cours d’évolution de la philosophie du droit à l’époque contemporaine*, Librairie Fernand GOTHIER, Luik, 5<sup>e</sup> ed., 1973.

<sup>3</sup> G. VEDEL, *Justice et Droit*, Ed. Grammont nv, Lausanne, 1975, 47.

<sup>4</sup> J. CRUET, *La vie du droit et l’impuissance des lois*, Parijs, Flammarion, 1912, 336.

“Luxleaks” en de Belgische “*excess profit rulings*”? Wat we voor deze rede hiervan dienen te onthouden, is dat het in het eerste geval gaat om de onthulling van een praktijk van de Luxemburgse overheid, die aan vennootschappen, doorgaans multinationals, (Coca-Cola, Amazon, Ikea, BNP Paribas enz.), zeer voordelige “*rescrits fiscaux*” (belastingakkoorden) toekennen op winsten die worden aangemerkt als “verdoken inbreng” en die de belastingheffing verlagen naar 2 of 3 pct. in plaats van 29 pct.<sup>5</sup> In het tweede geval gaat het om een soortgelijk Belgisch mechanisme, dat steunt op artikel 185, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (grondslag van de belastingen), dat hoofdzakelijk erin bestaat een Belgisch filiaal van een multinational niet te belasten op zijn reële winsten maar op een lager fictief bedrag, waarbij het vrijgestelde overschot de “overwinst” is, waardoor de fiscaliteit soms met 50 tot 90 pct. verminderd zou worden, hetgeen over 10 jaar overeenstemt met een verlies voor de Belgische schatkist van zo'n 7 miljard euro<sup>6</sup>! Volgens het agentschap Belga (11 januari 2016), vindt de Europese Commissie die fiscale voordelen strijdig met het Europees mededingingsrecht en eist zij dat België zo'n 700 miljoen euro zou recupereren bij 35 multinationale ondernemingen!<sup>7</sup> Volgens de laatste berichtgeving blijkt de Belgische regering niet geneigd te zijn zich in die veroordeling te schikken wordt zij hierin gesteund door het Vlaams netwerk van ondernemingen (Voka) en het Verbond van Belgische Ondernemingen (VBO)<sup>8</sup>.

In die context kan men ook voorbeelden aanhalen van de aftrek van risicokapitaal, de zogeheten “notionele interest”, of de aftrek van octrooi-inkomsten (de artikelen 205/1 tot 205/4 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen)<sup>9</sup>. Die mechanismen hebben *prima facie* het gemeenschappelijk kenmerk dat ze beschouwd kunnen worden als instrumenten om het ondernemerschap en zowel het fundamenteel als toegepast onderzoek dat het ondernemerschap ondersteunt, te stimuleren waarbij de begunstigde ondernemingen aanzienlijke fondsen ter beschikking krijgen om hun handelsactiviteiten te ontplooiën en bij te dragen tot de economische meerwaarde van de Staat die onontbeerlijk is voor de ontwikkeling ervan<sup>10</sup>.

---

<sup>5</sup> Het onderzoek van het 'International Consortium of Investigative Journalists' werd op 5 november 2014 gepubliceerd in samenwerking met een veertigtal kranten waaronder *Le Monde*, *The Guardian*, de *Süddeutsche Zeitung*, de *Asahi Shinbun* en *Le Soir*. Dat zijn 28.000 pagina's met fiscale akkoorden afkomstig van het kantoor *PricewaterhouseCoopers (PwC)* dat de lek (*leak* in het Engels) aan het licht brengt. Die 548 belastingakkoorden bewijzen de organisatie van fiscale vlucht van 343 ondernemingen met de goedkeuring van de Luxemburgse belastingoverheid. Volgens de Luxemburgse fiscale wet zijn de fiscale rescrits wettig. Hun wettigheid wordt echter op Europees vlak in vraag gesteld aangezien ze geassimileerd kunnen worden met staats hulp, hetgeen indruist tegen het mededingingsbeleid (tekstuittreksels zijn te raadplegen op [https://fr.wikipedia.org/wiki/Luxembourg\\_Leaks](https://fr.wikipedia.org/wiki/Luxembourg_Leaks)).

<sup>6</sup> TH. DENOËL, “Un cadeau fiscal belge de 7 milliards”, *Le Vif-L'Express* 4 december 2015, nr. 49.

<sup>7</sup> Voor meer details zie het persbericht van de Europese Commissie van 11 januari 2016 op [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm) (geraadpleegd op 21 mei 2016).

<sup>8</sup> “La Belgique menace d'interjeter appel”, *Le Soir* 15 januari 2016, 16.

<sup>9</sup> Dit systeem, dat ook wel aangeduid wordt als “patent boxes” – octrooidozen –, bestaat ook in Nederland, Luxemburg, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk.

<sup>10</sup> Het zou zeker interessant zijn de totstandkoming van die fiscale wetten als dusdanig grondig te onderzoeken zodat kan worden nagegaan of de beweringen dat de multinationals zelf de mechanismen die afwijken van het gewone fiscaal recht opstellen en naar hun hand zetten, en de minister van financiën slechts hun *missi dominici* is, ongegronde geruchten zijn, zo niet meen ik dat de beslissingsautonomie van een Belgisch parlement ernstig in het gedrang komt aangezien het dan enkel nog fungeert ter bekrachtiging van op maat gemaakte belastingheffingen buiten het algemeen belang om, hetgeen bijgevolg eventueel ook een zeer belangrijk democratisch deficit oplevert.

4. Het vervelende is echter dat ze intussen het voorwerp vormen van scherpe kritiek die hierin gesofisticeerde procedés van belastingontduiking ziet, en die zowel bij de Europese Commissie als bij de OESO onder vuur liggen<sup>11</sup>.

Doordat multinationale ondernemingen de zwakke plekken in de geldende internationale regels goed weten te gebruiken, heeft het fenomeen van de grondslaguitholling en winstverschuiving intussen een zodanige omvang genomen dat de OESO beslist heeft te reageren door de goedkeuring, in 2013, van een actieplan inzake [BEPS](#) (*Base erosion and profit shifting*). De werkzaamheden om de BEPS-praktijken te doen verdwijnen, die aangevat werden op vraag van de leiders van de G20, behelzen vijftien acties om de internationale belastingontduiking tegen te gaan. Dat actieplan spitst zich toe op drie grote doelstellingen: ervoor te zorgen dat de nationale regels die van toepassing zijn op de transnationale activiteiten coherent zijn, dat de substantiële criteria in de internationale normen verstevigd worden zodat de plek van belastingheffing wel degelijk die is waar de economische activiteit zich afspeelt en waar de waarde wordt gecreëerd, en dat de niveaus van transparantie en zekerheid die aan ondernemingen en fiscale overheden geboden worden, toenemen<sup>12</sup>.

De Europese Unie blijft niet achter. De Commissie heeft in het raam van een ambitieus programma tegen belastingontwijking in januari 2016 een “pakket” voorgesteld voor een “fiscalité plus juste<sup>13</sup>, plus simple et plus efficace au sein de l'Union”<sup>14</sup>. Dat pakket “comprend des mesures concrètes pour lutter contre la planification fiscale agressive, améliorer la transparence fiscale et instaurer une concurrence équitable pour l'ensemble des entreprises dans l'Union. Ce paquet aidera les Etats membres à prendre des dispositions fermes et coordonnées contre l'évasion fiscale et permettra de faire en sorte que les entreprises paient l'impôt là où elles

---

<sup>11</sup> Het “Actieplan OESO/G20 ter bestrijding van grondslaguitholling en winstverschuiving (BEPS)” vormt een nieuw kader dat aan alle betrokken landen en rechtscolleges de mogelijkheid biedt deel te nemen aan de inspanningen om de internationale fiscale regels aan te passen aan de realiteit van de 21<sup>e</sup> eeuw. Het landschap van de internationale fiscaliteit kent sinds enkele jaren een grondige mutatie. De financiële crisis en de agressieve fiscale planning van de multinationale ondernemingen hebben van de strijd tegen de grondslaguitholling en winstverschuiving bij de regeringen een prioriteit gemaakt. Aangezien die praktijken aan de oorsprong liggen van een jaarlijks verlies aan fiscale inkomsten van 100 tot 240 miljard USD, volgens voorzichtige ramingen, zijn de uitdagingen voor de regeringen van de hele wereld aanzienlijk. Thans werden meer dan 60 landen, waaronder België, en regionale fiscale organisaties rechtstreeks betrokken bij de technische werkzaamheden. Dat nieuwe (inclusieve) kader werd goedgekeurd door de ministers van Financiën van de G20-landen (waarvan België geen deel uitmaakt maar waarbij het wel onrechtstreeks betrokken is via de Europese Unie die lid ervan is), tijdens hun bijeenkomst van 26 en 27 februari 2016 te Shanghai (China). De eerste vergadering van het inclusieve kader zal plaatsvinden op 30 juni en 1 juli 2016 te Kyoto (Japan). Tijdens die vergadering zullen vertegenwoordigers van hoog niveau van de lidstaten van het kader essentiële beslissingen nemen inzake bestuur, structuur en werkprogramma van het kader, en meer bepaald over de opvolging van de vier minimum standaarden en de kalender voor de tenuitvoerlegging van de andere elementen van de maatregelen uit het BEPS-actieplan (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf>) geraadpleegd op 19 en 20 mei 2016; uittreksels en samenvatting)

<sup>12</sup> <http://www.oecd.org/fr/presse/l-ocde-presente-les-mesures-issues-du-projet-beps-ocde-g20-qui-seront-examinees-lors-de-la-reunion-des-ministres-des-finances-du-g20.htm>; uittreksel. Als we sommigen mogen geloven, zijn in ons land soms alle ingrediënten aanwezig voor een heel droevig en zelfs schandalig “Far West” scenario als het gaat om de strijd tegen de financiële criminaliteit. Zie M. CLAISE, *Essai sur la criminalité financière - Le club des Cassandra*, Brussel, Racine, 2015.

<sup>13</sup> Ik onderstreep.

<sup>14</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_fr.htm)

réalisent des bénéfices au sein de l'Union"<sup>15</sup>. Dat pakket is het antwoord van de Unie op het BEPS-actieplan waarvan hierboven sprake. Dat pakket van de Unie omvat onder meer een voorstel van "richtlijn tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken die de werking van de interne markt rechtstreeks schaden"<sup>16</sup>. Zij is de weerspiegeling van de BEPS en volgt de aanbevelingen van het Parlement van november 2015 (verslag TAXE 1)<sup>17</sup> en december 2015 (juridische aanbevelingen van de verslaggevers van het EP Dodds en Niedermayer)<sup>18</sup>.

Het Europees Parlement, dat intussen voor die doelstellingen bijzonder gesensibiliseerd is<sup>19</sup>, had reeds in november 2015 een resolutie met die voorstellen goedgekeurd "pour rendre les impôts sur les sociétés plus justes en Europe"<sup>20</sup>; het heeft zopas in januari 2016 een resolutie goedgekeurd die de voornoemde richtlijn<sup>21</sup> tegemoet treedt. Volgens de verslaggever "il est inconcevable d'exiger toujours plus d'efforts de la part des travailleurs, des retraités et des petites et moyennes entreprises, quand, au même moment, les riches et les multinationales esquivent et ne contribuent pas de manière juste à l'impôt. Aujourd'hui, la lutte contre l'évasion fiscale est devenue une priorité urgente. Elle constitue un défi majeur, non seulement pour regagner la confiance de nos citoyens mais également pour le futur du projet européen"<sup>22</sup>.

Nadat België zich eerst tegen dat voorstel van richtlijn had verzet, waarbij het alleen stond en tevens ervan beschuldigd werd het project van de tobintaks te blokkeren, heeft het blijkbaar uiteindelijk beslist de andere zeventwintig landen van de Unie bij te treden in die poging om op de schaal van de Unie en haar markt te komen tot een "plus juste, plus simple et plus efficace"<sup>23</sup> ondernemingsfiscaliteit. Als we de media mogen geloven, zou de minister van Financiën zich in het bijzonder hebben verzet tegen de bepaling tot het beperken van de fiscale aftrek van de interesten tot maximaal 30 pct. van het resultaat vóór de vennootschapsbelasting. De doelstelling van die bepaling van de richtlijn bestaat erin te vermijden dat multinationale ondernemingen hun belastbare grondslag uitwissen door te spelen met leningen onder filialen van een zelfde groep. Aangezien het Belgisch fiscaal regime thans evenwel beduidend voordeliger is, vreesde de Belgische overheid wellicht, zoals gewoonlijk, een vlucht van de

<sup>15</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_fr.htm). Deze website geeft een goed gestructureerd overzicht van alle overwogen maatregelen.

<sup>16</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1454056979779&uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>

<sup>17</sup> <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151120IPR03607/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-une-refonte-de-la-fiscalit%C3%A9-des-entreprises>

<sup>18</sup> <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151210IPR06812/Mesures-l%C3%A9gales-pour-lutter-contre-l'optimisation-fiscale-agressive-des-soci%C3%A9t%C3%A9s>

<sup>19</sup> Zie ook de resolutie met de juridische maatregelen ter bestrijding van de "agressieve" fiscale optimalisatie van de vennootschappen en de fiscale ontwijking, na de onthullingen van Luxleaks van 2014 over de fiscale akkoorden van Luxemburg met die multinationals, <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151210IPR06812/Mesures-l%C3%A9gales-pour-lutter-contre-l'optimisation-fiscale-agressive-des-soci%C3%A9t%C3%A9s>

<sup>20</sup> <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151120IPR03607/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-une-refonte-de-la-fiscalit%C3%A9-des-entreprises>

<sup>21</sup> <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20160603IPR30204/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-la-r%C3%A9pression-de-l%C3%A9vasion-fiscale-des-entreprises>

<sup>22</sup> 21 juni 2016, <http://www.lalibre.be/economie/actualite/la-belgique-renonce-a-s-opposer-a-la-directive-contre-l-evasion-fiscale-5768409135705701fd8b1d27>

<sup>23</sup> 21 juni 2016, <http://www.lalibre.be/economie/actualite/la-belgique-renonce-a-s-opposer-a-la-directive-contre-l-evasion-fiscale-5768409135705701fd8b1d27>



multinationale ondernemingen.

5. Het kan sommigen onder u schokken dat de Belgische federale regering, naast die zogeheten belastingontduiking of verlaging van de heffingsgrondslag, hetgeen *ipso facto* niet noodzakelijk ongeoorloofd is in het interne fiscaal recht, aangezien men aldus legitiem, doch ethisch misschien betwistbaar, geopteerd heeft voor de minst belastbare weg<sup>24</sup>, terwijl die regering haar begroting met moeite rond krijgt<sup>25</sup>, waarbij zij blinde lineaire besparingen oplegt aan alle overheidsdiensten, die, als wij de betrokkenen mogen geloven en hun verbolgen en zelfs heftige reacties zien, en luisteren naar de mening van een indrukwekkende reeks commentatoren en andere deskundigen, de operationele capaciteit van de meeste in het gedrang zouden brengen<sup>26</sup>. Is het zo ook niet schrikken wanneer we vernemen dat België tegen 2018 een bijkomende inspanning van 8 miljard zal moeten leveren, terwijl de fiscus sinds 2011 een tekort van 5,8 miljard euro aan belastinginkomsten heeft moeten boeken, waarvan de oorzaken niet in de eerste plaats in het ontbreken van een aangepast juridisch arsenaal moeten worden gezocht<sup>27</sup>?

6. En dit alles geschiedt aan de hand van een corpus van normen waarvan gezegd wordt

---

<sup>24</sup> Het arrest van het Hof van Cassatie van 8 juni 1961 (Cass. 8 juni 1961, *Bull. et Pas.*, I, 1483), beter gekend als het "Brepols-arrest", ligt aan de grondslag van de rechtspraak van het beginsel van vrijheid van de keuze van de minst belaste weg. De sleuteloverweging stelt het volgende: "*il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donne n'est pas la plus normale*". Het is niet mijn bedoeling de uiteenlopende standpunten uiteen te zetten inzake de interpretatie van deze blijkbaar "duidelijke" interpretatie [zie de lezing ervan door wijlen professor en ere stafhouder van de Balie van Cassatie, J. KIRKPATRICK, ("L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées", *JT* 2000, 193), Th. AFSCHRIFT (*L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 47-61), of nog C. CHEVALIER, ("Kapitaalvermindering door terugbetaling na kapitaalverhoging door opnemings van reserves: geen simulatie", *TRV* 1997, afl. 16, 85) en S. HUYSMANS (*Fiscale winst, theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 361), enerzijds, en, anderzijds, door S. VAN CROMBRUGGE, ("De fiscale aspecten van het gebruik van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid" in *De ik-vennootschap*, Kalmthout, Biblo, 1987, nr. 88), J.-PH. BONTE (*De fiscale en sociaalrechtelijke erkenning van de managementvennootschap*, 1998, 14), B. PEETERS en W. WUSTENBERS ("De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtzekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, afl. 12, 94) of T. BONTE, ("Réalité économique et ruling", *DAOR* 1995, 35)]. De *hard-liners* van de Brepols-rechtsleer leggen vooral de klemtoon op het moreel element van de handeling van de belastingplichtige, zijn bedoeling en nagestreefd doel bij zijn keuze om belasting te ontwijken, zelfs ten koste van buitenissige fiscale montages, dat geen uitwerking heeft op de juridische wettigheid van laatstgenoemde. Professor AFSCHRIFT formuleert het als volgt: "lorsqu'un même résultat économique peut être obtenu en recourant à plusieurs procédés juridiques, la liberté des conventions permet de choisir celle qui est la plus favorable du point de vue fiscal, sans qu'il y ait à rechercher la voie la plus normale" (*Le droit du contribuable aux choix licites de la voie la moins imposée (en droit interne)*, IDEFISC Actualité des idées fiscales, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>).

<sup>25</sup> "Deux milliards, l'incroyable dérapage budgétaire", *Trends* 4 maart 2016, <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/deux-milliards-l-incroyable-derapage-budgetaire/article-normal-474763.html>

<sup>26</sup> Het departement Justitie, zowel het gerechtelijk apparaat als de penitentiaire wereld, deelt ook in de klappen; zie een van de vele voorbeelden van publieke reacties van M. CADELLI e.a. "Qu'avez-vous fait de la dignité des détenus?", *La Libre Belgique* 19 mei 2016, 52-53; J.-C. M., "Le Collège des cours et tribunaux conteste les chiffres avancées par le ministre GEENS", *La Libre Belgique* 19 mei 2016, 7; open brief van de verenigingen van magistraten (M&M, U.P.M., N.V.M, ASM, U.R.J.P.P.), meegedeeld op 1 juni 2016, die oproept tot een, weliswaar symbolische, nationale actie op 7 juni 2016.

<sup>27</sup> <http://www.lesoir.be/1156799/article/economie/2016-03-21/58-milliards-d-euros-d-impots-n-ont-pas-pu-etre-recouvres-depuis-2011>

dat het van openbare orde is, voorzien namelijk van de hoogste en meest nobele onderscheiding waartoe een juridische norm verheven kan worden! Een elitair statuut, dat gerechtvaardigd is door het fundamenteel belang van die norm voor de harmonieuze werking van het sociale lichaam en dat, om die reden, juristen, en inzonderheid magistraten, verplicht om ze bij het uitoefenen van hun verschillende rechtsprekende ambten met maximaal respect te behandelen!

***Welke verklaring kan er dan bestaan voor die elementen uit de fiscale actualiteit en een reeks mechanismen van belastingvermindering, die officieel veroordeeld of minstens zwaar bekritiseerd worden door gereputeerde economen, alsook voor de akkoorden tussen de fiscus en economisch en fiscaal machtige belastingbetalers? Wekt dat alles niet de indruk dat dit elitair normatief corpus eigenlijk ter beschikking staat van de machtige belastingbetalers, waardoor het imago van de quasi onschendbare norm waarmee het doorgaans geassocieerd wordt en waarbij de beginselen van wettigheid en gelijkheid hoog in het vaandel worden gedragen, wordt uitgehouden?<sup>28</sup> Of heeft men een fout beeld van het elitaire statuut van de “wet van openbare orde”?***

---

<sup>28</sup> Het stelsel van de eenmalige bevrijdende aangifte (EBA) wordt door sommigen ook in vraag gesteld maar die is van een andere orde aangezien de materialiteit van het fiscale misdrijf niet ter discussie staat, en het geen thema is dat aan bod komt in deze denkoefening. Ter herinnering, het betreft een procedure voor de fiscale en maatschappelijke regularisatie van niet-aangegeven inkomsten en kapitalen die de belastingplichtige de mogelijkheid biedt hun niet-aangegeven inkomsten en kapitalen vrijwillig en spontaan aan te geven om hun toestand te regulariseren terwijl ze fiscale en strafrechtelijke amnestie hebben.

Het systeem werd in 2004, eerst voorlopig, ingevoerd en, vanaf 1 januari 2006, vervangen door een procedure van permanente fiscale regularisatie bij het "Contactpunt regularisaties", bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (EBAbis). Sinds 1 januari 2014, bestaat geen regularisatiestelsel meer. De federale regering heeft in 2015 beslist dat mechanisme opnieuw in het juridische arsenaal in te voeren. Het voorontwerp van wet werd bij de Raad van State afgewezen omdat die van oordeel was dat dit ontwerp afbreuk deed aan de fiscale bevoegdheden van de Gewesten. Hoewel het wetsontwerp ruimschoots geïnspireerd is op het vorige regularisatiestelsel dat tot 31 december 2013 van toepassing was, verschilt het toch erg op de volgende punten: geen differentiatie tussen de gewone fiscale fraude en de ernstige fiscale fraude; wijziging van de regels betreffende de bewijslast; inlassing van de taks op de verzekeringscontracten, uitdrukkelijke vermelding van de fondsen in juridische constructies en van buitenlandse verzekeringsproducten en ook van de fondsen op buitenlandse rekeningen. Zo kon men lezen dat "le volet fédéral de l'amnistie fiscale démarrera de toute façon le 1er janvier 2016, avec ou sans l'accord des Régions"; "Selon le ministre VAN OVERTVELDT (N-VA), les discussions avec les Régions ont déjà démarré. Il aspire à un accord 'parce que cela procurera des avantages aux citoyens'. Il souligne que le gouvernement fédéral ne ralentira de toute façon pas ses plans, même si les entités fédérées se montraient peu coopératives. Avec cette amnistie fiscale, la quatrième, le gouvernement espère obtenir 250 millions d'euros chaque année." (<http://trends.levif.be/economie/politique-economique/la-regularisation-fiscale-aura-lieu-avec-ou-sans-l-accord-des-regions/article-normal-433065.html>). Zo zijn de leden van de commissie Financiën van de Kamer overeengekomen om een nieuw advies over de tekst bij de Raad van State te vragen en de Waalse minister van Begroting onderstreept dat "au-delà du caractère permanent (de cette DLUquarter), de l'immunité pénale induite, le tout incitant une planification de la fraude, le gouvernement wallon n'a eu de cesse d'insister sur le fait que les revenus d'origine indéterminée ne pouvaient en aucun cas faire l'objet d'une régularisation fiscale" ("La régularisation fiscale repassera par la case Conseil d'Etat", <http://www.lecho.be/actualite/archive/>).

## **B.- De fiscale openbare orde en de rechter. - De al dan niet verdoken inzet**

### **1.- Besef van de inzet**

7. Als men zich buigt over de fiscale openbare orde, leidt dat noodzakelijkerwijs tot het in vraag stellen van de plaats van diegene die haar het eerst interpreteert, namelijk de magistraat, van wie men zich afvraagt of hij gezien moet worden als de neutrale stem van de wet of als diegene die fiscale modellen bekrachtigt? Hij is uiteraard noch het ene, noch het andere<sup>29</sup>. Maar het magistratenkorps en inzonderheid de dames en heren in dienst van het opperste rechtscollege van de Rechterlijke Orde, moet waakzaam zijn: ***we weten het allemaal, het recht waarvan we de betekenis(sen) moeten verduidelijken als er moeilijkheden daaromtrent rijzen (wat een toenemende tendens is), is niet neutraal, en het fiscaal recht nog minder. We moeten daarmee rekening houden als we, tegenover een norm waarvan beweerd wordt dat die wel duidelijk is, doch niet voldoende, om de omweg langs het Hof van Cassatie te vermijden, kiezen voor oplossingen die onze arresten<sup>30</sup> voorstellen alsof ze louter in de letter van de besproken tekst werden gevonden.***

---

<sup>29</sup> Hoewel het rechtsprekend ambt in de werkelijkheid duidelijk is afgelijnd, toch vinden hedendaagse auteurs dat dit ambt ten prooi valt aan een nieuwe omwenteling. De rechter was eerst, en tot het einde van de 19de eeuw, de spreekbuis van een wet die de perfecte uitdrukking van de wil van het volk moest zijn. Vervolgens werd hij gaandeweg de vertolker van die wet om beter te verwoorden wat deze als oplossing in het te onderzoeken geval voor ogen had. Vandaag heeft de rechter echter "un réel pouvoir normateur" (L. LENOBLE, "Crise du juge et transformation nécessaire du droit" in *La crise du juge*, Brussel, Story-Scientia, 1980, 141). Aldus: "le travail du juge n'est ni contraint par un conceptualisme et littéralisme rigide ni par un pur fonctionnalisme téléologique ou sociologique comme le pensaient maints réalistes ou partisans de l'École du droit libre de la première moitié du XX<sup>e</sup> siècle" (*ibid.*). Zoals CH. PERELMAN op overtuigende wijze stelde: "nous assistons depuis quelques dizaines d'années a une réaction qui, sans aller jusqu'à un retour au droit naturel, (...) confie néanmoins au juge la mission de rechercher, pour chaque litige particulier, une solution équitable et raisonnable tout en lui demandant de rester, pour y parvenir, dans les limites de ce que son système de droit l'autorise à faire (...). Cette nouvelle conception accroît l'importance du droit prétorien, en faisant du juge l'auxiliaire et le complément indispensable du législateur" ("Logique juridique" in *Nouvelle rhétorique*, Dalloz, 1976, 137, geciteerd door R. ANDERSEN, "Crise du juge et contentieux administratif en droit belge" in *La crise du juge, op. cit.*, 111). En anderen besluiten: "l'un et l'autre (le juge et le législateur) participent à leur façon a la création du droit. L'action du juge est complémentaire de celle du législateur" (*ibid.*). Professor J. LENOBLE stelt na afloop van een denkoefening over de "crise du juge et transformation nécessaire du droit" vast dat de rechter met de hulp van de wetgever, zichzelf een uitdaging heeft gesteld: een verantwoordelijke actor te worden in bepaalde, hoogst toegespitste conflicten, hetzij door hun concrete impact, hetzij door de inzet van de waardeconflicten die ze opwerpen en leidt daaruit af dat "*le positivisme juridique est définitivement mort*" (*o. c.*, 156). Naast die woorden die de vrees van de regering voor de rechters kunnen aanwakkeren (J. LENOBLE, "Introduction" in *La crise du juge: mythe ou réalité?*, *op. cit.*, 2-3) bij diegene die bezorgd zijn om de naleving van de denkbeeldige zuiverheid van de scheiding der machten, beschikt de rechter trouwens zowel in het verleden als nu in het positieve recht over een zekere beoordelingsbevoegdheid. Die is onontbeerlijk voor hem, niet zozeer om in de plaats van het recht te beslissen, hetgeen overigens formeel verboden is, maar om de rechtsregel te bepalen vanuit criteria die hij moet naleven. Die beoordelingsbevoegdheid is onontbeerlijk om een feit juridisch te kwalificeren of een beslissing te nemen (waardoor een subjectief recht ontstaat). De beoordelingsbevoegdheid wordt in die gevallen aan de rechter toegekend om het voorschrift van de rechtsregel te materialiseren, niet om als administratieve overheid te handelen in functie van het algemeen belang of publiek goed (F. DUMON, "La Cour d'arbitrage - Jurisdiction - Non autorité politique", *JT* 1983, afl. 36, 536).

<sup>30</sup> Het kan enkel betreurd worden dat de commentatoren van een arrest van het Hof, met uitzondering van de kwaliteitsvakliteratuur, in het bijzonder wanneer het niet in fiscale zaken geweest is, dat arrest isoleren van de voorafgaande schriftelijke conclusie van het openbaar ministerie, en deze niet blijken te consulteren. Die conclusie verheldert nochtans het arrest en geeft het zijn hele corpus. Mochten ze het wel doen, dan waren ze beter geïnformeerd, waren hun mededelingen exacter en was het publiek debat rijker. Uiteraard neemt (met name) het lezen van die conclusie wat tijd in beslag ...

***Om het met een metafoor te zeggen: de wet is slechts een opeenvolging van woorden die statig op papier staan, en die de uiting zijn van een intellectuele constructie, een weergave van de geest. Zoals een partituur slechts een opeenvolging is van noten die door het talent van de vertolker in muziek worden omgezet, zo wordt de wet slechts levend recht door het optreden van haar vertolkers, de juristen.***

Het Hof heeft de opdracht te waken over de juiste interpretatie en toepassing van de wet om zodoende de eenheid van rechtspraak en de individuele rechten te vrijwaren. Dat is een fundamentele garantie voor het behoud van de rechtsstaat, enerzijds, en voor de gelijkheid van de burgers voor de wet, anderzijds, zijnde de essentiële elementen van een daadwerkelijke democratie, die op haar beurt een van de pijlers van die rechtsstaat is. Het is tevens de waarborg voor rechtszekerheid.

***Maar wat mijn woorden nog meer kracht bijzet, inzake de opdrachten van het Hof, is de omstandigheid dat het Hof met zijn rechtspraak ook bijdraagt tot de totstandkoming van het recht door te zorgen voor een harmonieuze en evenwichtige evolutie aan de hand van beslissingen die de vooruitgang in de hand kunnen werken maar ook de bakens van die evolutie uitzetten.***

Erevoorzitter van het Hof, IVAN VEROUGSTRAETE, schrijft: “Het wordt de hoofdtaak van het Hof van Cassatie de talrijke soms onder elkaar conflicterende normen niet alleen harmonisch uit te leggen maar ook de nodige ingrepen coherent en leesbaar te maken. Cassatiearresten moeten niet alleen zelf leesbaar zijn, maar moeten daarenboven wetgevingen leesbaar maken.”<sup>31</sup>

***Dat gebeurt niet als men zich ertoe beperkt, vanuit een louter positivistische rationaliteit, vast te houden aan de woorden die de wetgever gekozen heeft om de betwiste regel uit te leggen. Ik zal daar in het tweede deel uitgebreid op terugkomen.***

## **2.- Voorbeelden uit de rechtspraak**

8. Een mooi voorbeeld van de noodzaak om de letter van de wet te overstijgen lijkt mij een arrest van 27 november 2009<sup>32</sup>, dat zich moest buigen over een betwisting tussen de Belgische Staat, minister van Financiën en een belastingplichtige, betreffende een bericht van wijziging gericht aan laatstgenoemde, verweerster voor het Hof. Het Hof werd verzocht een procedurekwestie te regelen die door de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen was veroorzaakt.

Bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling heeft het Hof het probleem opgelost door, enerzijds, de wetgever een oogmerk toe te schrijven, dat echter niet uitdrukkelijk kon worden bevestigd en, anderzijds, door bij het rechtsprekend apparaat waar die procedurele mogelijkheid van de belastingadministratie is ondergebracht, te zoeken naar wat aan de aanhangigmaking van de zaak bij het hof van beroep en aan de mogelijkheid van de administratie ten grondslag

<sup>31</sup> I. VEROUGSTAETE, “Cassatie: vereenvoudiging, gezag en democratie” in *Cour de cassation de Belgique – Hof van Cassatie van België – Kassationshof von Belgien: 175<sup>e</sup> verjaardag*, Brussel, Larcier, 2008, 207.

<sup>32</sup> Cass. 27 november 2009, AR F.08.0079.F, AC 2009, nr. 703.

lag, met name het beroep bij de rechterlijke macht van de belastingplichtige tegen een betwiste aanslag .

9. In de conclusie vóór het arrest van het Hof<sup>33</sup> had het openbaar ministerie geoordeeld dat “la rédaction manifestement similaire des deux versions de l'article 356 quant au but poursuivi (permettre, par une économie procédurale, la discussion judiciaire d'un nouvel impôt en lieu et place de celui contesté devant le juge) et du moyen technique mis en œuvre à cette fin (saisine directe de la juridiction qui connaît du litige auquel est liée la cotisation subsidiaire dénoncée d'office par l'administration fiscale), il peut être déduit que, nonobstant la circonstance que la cour d'appel soit en l'espèce saisie du litige en vertu de la nouvelle réglementation de la procédure du contentieux fiscale, soit donc en degré d'appel d'un recours contre une décision d'un premier juge, elle est valablement saisie de la dénonciation judiciaire d'une cotisation subsidiaire sur la base de l'article 356 CIR 92 ancien. En effet, même si, à l'inverse de la règle ancienne, en raison du nouveau double degré de juridiction, la cour d'appel ne statue plus ‘directement’ (c'est-à-dire sans instance préalable) sur les mérites de la décision administrative, c'est, au fond, toutefois bien sur le refus du directeur compétent de faire droit au recours du contribuable contre la cotisation litigieuse qu'elle est appelée à se prononcer au travers du jugement entrepris devant elle, a telle enseigne d'ailleurs que l'arrêt se clôture par une décision de validation ou d'invalidation de ladite cotisation”.

Die zaak stond het openbaar ministerie ook toe de tot staving van de voorgestelde oplossing gevraagde gedragsregel te formuleren. In antwoord op de verweerster, die in de door de fiscus voorgestelde oplossing een in fiscale zaken verboden redenering bij wijze van analogie zag, *voerde het openbaar ministerie, zich hiervoor baserend op de arresten van het Hof*<sup>34</sup>, *aan dat “la Cour revisite une règle de droit lorsque le dispositif normatif a à la base des éléments qui entre-temps se sont modifiés sans que pour autant le législateur n'ait adapté ledit dispositif, et que donc il y a un décalage entre la règle et le cas qu'elle est censée régler. Dans cette démarche régulatrice, qu'elle entreprend dans la plupart des matières, à l'exclusion, par exemple, des peines pénales, la Cour corrige l'apparent décalage dès lors qu'elle peut avoir l'assurance, au regard des éléments de droit de la cause, de ne pas trahir ou de secourir une volonté législative imparfaitement exprimée dans les dispositions fiscales applicables, que sa réponse s'inscrit parfaitement dans le prolongement du dispositif normatif discuté et qu'elle s'intègre exactement dans l'architecture globale du régime juridique dont la disposition*

<sup>33</sup> Concl. OM vóór Cass. 27 november 2009, AR F.08.0079.F, AC 2009, nr. 703.

<sup>34</sup> Voor recente voorbeelden, zie in burgerlijke zaken Cass. 2 september 2004, AR C.01.0186.F, AC 2004, nr. 375, Cass. 5 mei 2006, AR C.03.0068.F, AC 2006, nr. 257 met concl. OM, alsook de aanvullende conclusie (nota op de rechtszitting), en Cass. 16 november 2006, AR C.05.0124.F, AC 2006, nr. 568; in strafzaken, zie concl. OM vóór Cass. 12 augustus 2008, AR P.08.1065.N, AC 2008, nr. 430; in fiscale zaken, zie Cass. 14 december 2007, AR F.05.0098.F, AC 2007, nr. 635, met concl. OM, Cass. 14 juni 2007, AR F.06.0044.F, AC 2007, nr. 328, met concl. OM, Cass. 15 februari 2007, AR F.05.0105.F, AC 2007, nr. 95, met concl. OM, Cass. 7 oktober 2004, AR C.03.0144.F, AC 2004, nr. 466, met concl. OM. Hetzelfde geldt niet voor de kwestie van een eventuele leemte in de wet, zoals opgeworpen in de zaak AR F.08.0083.F betreffende de toepassing in de tijd van het oude en het nieuwe artikel 355 WIB92 (hertaxatie buiten termijn na een gerechtelijke nietigverklaring), aangezien noch de tekst van de bepalingen en de interactie daartussen, noch de onzekere procedurele gevolgen die een verzoenende interpretatie met zich mee kunnen brengen, daartoe machtigen.

*relève*”.<sup>35</sup>

### C.- *Onderzoeksplan*

10. Vanuit een dergelijke benadering, in een materie die zogenaamd van openbare orde is, waarin sommigen een inbreuk van het Hof kunnen zien op de regel volgens welke het fiscaal recht “strikt uitgelegd dient te worden”, en in het licht van de fiscale werkelijkheid die vorm wordt gegeven door mechanismen die de *a priori* verschuldigde belasting uit hoofde van bepaalde belastingplichtigen terzijde schuift, wat de indruk wekt dat het ter beschikking staat van de meestbiedende, ben ik begonnen aan een beschouwing over *wat dat elitair statuut van regel van openbare orde, omkleed met de heilige mantel van onaantastbaarheid voor het fiscaal recht betekent. Wordt dat recht, gezien dat statuut, anders behandeld, wordt het strikter uitgelegd? En wat gezegd van het Hof, hoeder van de wettigheid en de ultieme nationale rechterlijke uitlegger?*

De hiernavolgende vragen die ik mij hierbij stel alsook de geschetste antwoorden, zijn in twee delen opgesplitst.

Het *eerste gedeelte* (I) is gewijd aan een algemene inleiding over wat de openbare orde in het fiscaal recht betekent, namelijk het juridisch instrument van een politieke casuïstiek. Die inleiding buigt zich dus eerst over het begrip openbare orde als dusdanig, dat het **instrument is van een bepaalde orde** (A), wat blijkt uit een onderzoek van het begrip en van zijn toepassingsgebieden (1), alsook uit de vaststelling dat het de juridische drager is van de plaats van de Staat in de juridische verhoudingen die worden aangegaan tussen de verschillende rechtssubjecten (2). Vervolgens gaan we in op de **fiscale openbare orde als dusdanig** (B), een van de werkingsgebieden van de openbare orde, waarbij ik eerst herinner aan enkele definities van het fiscaal recht en de aandacht vestig op enkele in het oog springende aspecten van het fiscaal recht die gewoonlijk door de gespecialiseerde rechtsleer niet worden belicht, omdat ze daaraan niet worden toegeschreven (1); vervolgens onderzoeken wij de bewering dat het fiscaal recht van openbare orde is maar zien wij ook dat de fiscale openbare orde vele vormen aanneemt (2). Ten slotte, uitgaande van datgene waarmee de fiscale jurist dagelijks het meest te maken krijgt, de fiscale openbare orde als **dwanginstrument van regulering** (C), wijzen wij *a priori* en op beknopte wijze op ten minste drie functionaliteiten van de fiscale openbare orde, die in het belang van de uiteenzetting omschreven worden als contractuele openbare orde (1), procedurele openbare orde (2) en wettelijke openbare orde (3).

Het *tweede deel* (II) wil dieper ingaan op de drie voormelde functionaliteiten, in de wetten, hun administratieve implementering alsook in de rechtspraak van het Hof: de contractuele openbare orde (A), die zich uit in de afspraken die de belastingplichtige maakt met de belastingadministratie over de toepassing van de wet (1) of over de beslechting van geschillen (2); **de procedurele openbare orde** (B), die nu eens afwijkt van de gemeenrechtelijke oplossingen door de vordering tijdens het proces stop te zetten (1), dan weer de rechter kan aanzetten om de zaak te onderzoeken (2); **de wettelijke openbare orde**, die tot uiting komt als

---

<sup>35</sup> Conl. OM vóór Cass. 27 november 2009, AR F.08.0079.F, AC 2009, nr. 703.

het gebod van de “strikte” of “restrictieve” interpretatie van de belastingwet (C).

In een *besluit* zal de balans worden opgemaakt van het resultaat van de onderzochte fiscale openbare orde (A), zullen een paar kleine voorstellen worden gedaan om de perceptie van de relevantie van de desbetreffende onderrichtingen van het Hof te verbeteren (B) en, ten slotte, zal worden afgesloten met een bespiegeling over de plicht van het Hof om bij elke oplossing een overtuigend evenwicht te vinden tussen immobilisme en vooruitgang, tussen creatieve scherpzinnigheid en gratuite intellectuele ambitie (C).

## **I.- Fiscale openbare orde – Juridisch instrument van een politieke drogreden**

### **A.- Openbare orde – Instrument van een bepaalde orde**

#### **1.- Openbare orde – Begrip en toepassingsgebieden**

##### **a.- Begrip**

11. *Definiërende maatstaf - Bronnen.*- Het is verwaand en in zekere zin tot mislukken gedoemd te trachten dat fundamentele, doch zo vage rechtsbegrip “openbare orde”<sup>36</sup>, in al zijn facetten trachten te begrijpen.

Eigenaardig genoeg is het mogelijk de inhoud van dat fluctuerend begrip<sup>37</sup> te benaderen door te kijken naar wie daarvan de bron is, want één zaak is zeker: de wet is de voornaamste bron van de openbare orde en de sleutel luidt: *“Le législateur peut décréter d'ordre public en toute matière en se fondant sur des considérations d'opportunité politique”*<sup>38</sup>; *“Parce qu'il est fait d'opportunité politique et sociale, l'ordre législatif s'inspire des préoccupations d'un moment, d'un intérêt de l'Etat, variable par nature; il est un élément juridique instable”*<sup>39</sup>. *Het betreft hier in hoofdzaak de wetgevende openbare orde.*

Die wil van een openbare orde blijkt evenwel niet uitdrukkelijk uit de tekst van de wet via een bevel om iets uit te voeren dan wel om zich daarvan te onthouden. Het is de taak van de

<sup>36</sup> Een variëteit betreffende diezelfde karaktertrek, afkomstig uit een ander tijdperk maar waaraan ik, met een knipoog naar de welwillende lezeressen en lezers, niet kan weerstaan deze over te nemen: “Le professeur Hamson, Fellow du célèbre Trinity Collège de l'Université de Cambridge, et l'un des maîtres du droit comparé dans le monde, dénonçait récemment (...) — non sans une évidente admiration — le genre féminin de la ‘common law’, qu’il décelait dans son caractère peu sensible à la logique et parfois d’apparence capricieuse, mais fondamentalement impératif. Ne peut-on pas porter ce jugement sur la notion de l’ordre public?” (W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *JT* 1968, 658). Actueler is de magistrale studie in het jaarverslag 2013 van het Franse Hof van Cassatie met de sobere titel “l'Ordre public” (Parijs, La documentation française, 2014, 89-489), die niet minder dan vierhonderd bladzijden bedraagt en gewijd is aan de aanwezigheid van dat begrip in de rechtspraak van het Hof! Het is allesomvattend: internationale, Europese en nationale bronnen, een veelheid aan begrippen inzake de openbare orde alsook de doelstellingen van de openbare orde in de verschillende rechtstakken worden door een ploeg van 57 wetenschappers onderzocht ... De voorliggende denkoefening onderscheidt zich evenwel daarvan niet alleen omdat wij slechts met twee onderzoekers zijn maar bovenal door de invalshoek en het doel van de studie.

<sup>37</sup> Over de “géométrie de l'instance” in het algemeen, zie M. GREGOIRE, noot onder Cass. 24 maart 2006, AR C.05.0360.F, *RCJB* 2008, 10 e.v. Van dezelfde auteur, zie met name “L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation” in *L'ordre public, concept et applications*, Collection de la faculté de droit de l'Université libre de Bruxelles, III, Brussel, Bruylant, 1995, 63 e.v.

<sup>38</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *l.c.*, 659.

<sup>39</sup> P. MALAURIE, *L'ordre public et les bonnes moeurs*, Trav. Ass. H. Capitant, 1952, 755-757, aangehaald door W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *JT* 1968, 659 (voetnoot 37).

rechtbanken om te kijken en te beslissen of het in die wetgeving om essentiële maatschappelijke belangen gaat<sup>40</sup>. Zich o.m. baserend op een rechtspraak van ons Hof die, bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling, een procedureregule in fiscaal recht als een regel van openbare orde omschrijft<sup>41</sup>, schrijft wijlen procureur-generaal bij het Hof van Cassatie GANSHOF VAN DER MEERSCH dat *“le juge a la faculté de qualifier d'ordre public une loi dont le caractère impératif ou supplétif n'est pas indiqué, ou ne l'est pas avec certitude. Il jouit à cet égard d'une grande liberté, mais la qualification qu'il donnera à la loi est soumise au contrôle de la Cour de cassation”*. In dat geval gaat het om een *“gerechtelijke” openbare orde*, met andere woorden “door de rechter vastgesteld” naargelang de materie van de wet. De rechter vindt de openbare orde hetzij in de teksten die zich niet dwingend uitdrukken, hetzij in ongeschreven algemene rechtsbeginselen. Die door de rechter vastgestelde openbare orde, die de ‘antithese is van de contractuele vrijheid’ blijft in essentie een factor van sociaal behoud en van bescherming. Ze is gegrond op een voldoende dwingende reden van algemeen welzijn “pour permettre aux tribunaux de faire reculer devant ces règles la volonté individuelle”<sup>42</sup>. Volgens die hoge magistraat en eminent jurist, staat het bijgevolg, bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling, aan de rechter om de materie te bepalen die de openbare orde aanbelangt<sup>43</sup>. De maatstaf hierbij is “een voldoende dwingende reden van algemeen belang”; hetgeen, maar dit ter zijde, veronderstelt dat de rechters het erover eens zijn wat de “voldoende dwingende reden van algemeen belang” is die dient te worden beschermd.

Het Hof van Cassatie gaat daarin mee. Zo beslist het dat artikel 748*bis* van het Gerechtelijk Wetboek de openbare orde raakt omdat het, zoals uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 april 2007 blijkt, ertoe strekt het goede verloop van het proces te verbeteren en de rechtsgang te bespoedigen door het werk van de rechter te verlichten en nader te omschrijven. Het gevolg is dat de rechter in beginsel slechts rekening kan houden met de syntheseconclusie<sup>44</sup>.

12. *Definiërend criterium – Doel.*- Een andere definiërende benadering is het werkterrein van het voormelde begrip en het nagestreefde doel. GANSHOF VAN DER MEERSCH schrijft dat in de XIX<sup>de</sup> eeuw de openbare orde een “politiek karakter” had. Zij omvatte de wetten betreffende de organisatie van de Staat, de *fiscale wetten* en de strafwetten, alsook de wetten die de staatsstructuur en de familie regelden<sup>45</sup>; met andere woorden, wat bevolen wordt “en vue de l'existence même de l'Etat et pour le bien de la chose publique”<sup>46</sup>. Aldus “l'ordre public embrasse l'ordre qui doit exister ‘dans l'Etat’ (ordre politique) et qui doit exister ‘dans la société’

<sup>40</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *l.c.*, 660, die ook decaan Carbonnier aanhaalt.

<sup>41</sup> Cass. 13 juni 1955, AC 1955, 841; Cass. 17 december 1956, AC 1957, 264; Cass. 27 juni 1963, *Bull. et Pas.* 1963, I, 1131; Cass. 15 juni 1965, *Bull. et Pas.* 1965, I, 1118; Cass. 21 oktober 1966, AC 1967, 246; Cass. 3 november 1966, AC 1967, 307: “De regel volgens welke geen hoger beroep openstaat tegen een beslissing die, krachtens de wet, in laatste aanleg is gewezen, raakt de openbare orde”.

<sup>42</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *l.c.*, 660, en de talrijke verwijzingen daarin.

<sup>43</sup> *Ibid.*

<sup>44</sup> Cass. 6 februari 2015, AR C.13.0612.N, AC 2015, nr. 90; Cass. 24 januari 2013, AR C.11.0371.F, AC 2013, nr. 57.

<sup>45</sup> *Ibid.*, 658.

<sup>46</sup> H. CAPITANT, *Introduction à l'étude du droit civil*, 1923, 64.



(ordre social)<sup>47</sup>. Bijgevolg “est publique toute solution des rapports entre particuliers inspirée, en tout ou en partie, par souci de justice sociale, de bien commun plutôt que de justice particulière, ou distribuée”<sup>48</sup>.

Volgens DE PAGE “la loi d'ordre public est celle qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe dans le droit privé les bases juridiques fondamentales sur lesquelles repose l'ordre économique et moral d'une société déterminée”<sup>49</sup>.

Die definitie, die niet uitsluitend de nadruk legt op de wetten betreffende de organisatie van de Staat, maar die de openbare orde tot het privaat recht uitbreidt, is vollediger dan die van het Hof van Cassatie dat in de eerste plaats oordeelt dat “een wet van openbare orde een wet is waarvan de bepalingen zijn voorgeschreven met het oog op het bestaan zelf van de Staat en in het belang van het algemeen welzijn”<sup>50</sup>, om vervolgens, zich baserend op DE PAGE, te verduidelijken: “*Is alleen de wet die de essentiële belangen van de Staat of van de gemeenschap betreft of die, in het privaat recht, de juridische grondslagen bepaalt waarop de economische, politieke of morele orde van de maatschappij berust, van openbare orde*”<sup>51</sup>. Volgens een voortaan vaste rechtspraak is dat de geijkte formule<sup>52</sup>.

## b.- Toepassingsgebieden

13. Het toepassingsgebied van die zo uitdrukkelijk gewilde “orde” gaat zich uiteraard uitbreiden over alle rechtstakken, daar men het begrip openbare orde kan bekijken vanuit de uitwerking en volgens het voorwerp daarvan. Zoals M. MALAURIE schrijft, achtereenvolgens zinspelend op de functie en op de uitwerking van de openbare orde, heeft in Frankrijk “plus que sur l'article 6 du Code civil, la jurisprudence a édifié la théorie de l'ordre public sur l'article 1133”, dat de ongeoorloofde oorzaak omschrijft<sup>53</sup>. *Daar de “Staat” voortdurend tussenkomt bij het regelen van de verhoudingen tussen de verschillende lagen en groepen waaruit de maatschappij is samengesteld, wordt het begrip “bepaling van openbare orde” meer en meer gebruikt in de meest uiteenlopende gebieden. “En droit interne, la mesure et la nature de*

<sup>47</sup> J. DABIN, “Autonomie de la volonté, lois impératives, ordre public et bonnes mœurs, sanction de la dérogation aux lois, en droit privé interne”, *Annales de droit et de sciences politiques* 1940, afl. 34, 216.

<sup>48</sup> J. DABIN, *op. cit.*, 249.

<sup>49</sup> DE PAGE, *Traité*, I, 1962, nr. 91, 111. Raadpleeg noot onder Cass. 9 december 1948, *RCJB* 1954, 251.

<sup>50</sup> Cass. 21 april 1921, *Bull. en Pas.*, I, 335; Cass. 30 oktober 1924, *Bull. en Pas.*, I, 561; Cass. 30 november 1933, *Bull. en Pas.* 1934, I, 88; Cass. 8 maart 1934, *Bull. en Pas.*, I, 211; Cass. 22 december 1949, *Bull. en Pas.* 1950, I, 266. Zie ook de beslissingen en overheden vermeld in Cass. 1 februari 1951, *AC* 1951, 303, noten 1 en 2, ondertekend W.G.

<sup>51</sup> Cass. 9 december 1948, *Bull. en Pas.*, I, 699, en noot onder Cass. 9 december 1948, *RCJB* 1954, 251.

<sup>52</sup> Cas. 5 mei 1949, *Bull. en Pas.*, I, 335; Cass. 22 december 1949, *AC* 1950, 245; Cass. 14 januari 1954, *AC* 1954, 329; Cass. 12 oktober 1967, *AC* 1968, 218; Cass. 15 maart 1968, *AC* 1968, 936; Cass. 28 september 1979, *AC* 1979-1980, 117; Cass. 10 oktober 1994, *AC* 1994, 237; Cass. 13 december 2002, *AC* 2002, nr. 671. Die definitie, die doelt op de openbare orde in de zin van de artikelen 6 en 1133 Burgerlijk Wetboek, blijft geldig. Zie onder andere Cass. 13 december 2002, *AR C.99.0485.N*, *AC* 2002, nr. 671. Voor een algemeen onderzoek van dat begrip, dat geen wettelijke definitie heeft (Cass. 28 januari 1859, *Bull. en Pas.*, I, 1860, 359; Cass. 3 februari 1898, *Bull. en Pas.*, 79; Cass. 1 februari 1951, *AC* 1951, 303), raadpleeg ook J.-F. ROMAIN, “L'ordre public (notion générale) et les droits de l'homme”, in *L'ordre public. Concept et applications*, Brussel, Bruylant, 1995, 6-61.

<sup>53</sup> P. MALAURIE, *L'ordre public et le contrat*, Parijs, 1953, 761; artikel 6, Burgerlijk Wetboek: aan de wetten die de openbare orde (en de goede zeden) betreffen, kan door bijzondere overeenkomsten geen afbreuk worden gedaan; artikel 1133, Burgerlijk Wetboek: de oorzaak is ongeoorloofd, wanneer zij (door de wet verboden is), of wanneer zij strijdig is (met de goede zeden) of met de openbare orde.

*l'ordre public varient. Il a des exigences différentes selon les branches du droit où il intervient. Ainsi, l'ordre public régit de façon absolue le droit pénal, où tout est règle impérative ou prohibitive. Il régit le droit public, le droit administratif et le droit fiscal. Il domine le droit social. Il est familial. Il est professionnel*"<sup>54</sup>. Daarenboven vallen de rechten van de mens, verrassend genoeg, onder dat begrip van openbare orde. Immers, "les droits de l'homme, qu'il s'agisse des libertés publiques d'ordre privé, des droits politiques ou des droits économiques et sociaux, intéressent au premier chef l'ordre moral et politique; ils intéressent dans une certaine mesure l'ordre économique"<sup>55</sup>.

## 2.- Openbare orde - Juridische drager van de plaats van de Staat

14. Wanneer men belangstelling toont voor de openbare orde en vaststelt dat ze in wezen de uitdrukking is van een door de regelgever uitdrukkelijk gewilde orde, kan men geen tweede vaststelling uit de weg gaan, die inherent is aan de eerste: de openbare orde is de juridische drager van een visie over de plaats van de Staat in de rechtsverhoudingen tussen verschillende rechtssubjecten, een visie die heen en weer wordt geslingerd tussen de cultus van de openbare macht en de inperking van de macht van de soevereine Staat.

In het eerste geval beroert de openbare orde de verhoudingen tussen burgers; ze is gelijk aan het algemeen belang, aan het belang van de gemeenschap<sup>56</sup>. Dat is het wat decaan CARBONNIER bedoelt wanneer hij zegt dat "l'ordre public exprime le vouloir-vivre de la nation que menaceraient certaines initiatives individuelles en forme de contrats"<sup>57</sup>; ze is de wettelijke rem op de wilsautonomie in zowel het materieel- als het procesrecht, omdat een juridisch betrouwbaar verkeer van goederen en diensten of een stabiel en voorzienbaar bestuur van de rechtstoestand van personen in ieders belang is.

In het tweede geval komt ze tussen in een relatie waarin de Staat en de burgers tegenover elkaar komen te staan, in het voordeel van laatstgenoemden. Hier valt het algemeen belang niet langer samen met het voldoen aan de onmiddellijke belangen van de openbare macht, de Staat, in zijn hoedanigheid van geding voerende partij.

Vanaf het ontstaan van de Belgische Staat is die slingerbeweging te verklaren door het naast elkaar bestaan, in het collectieve onderbewustzijn, van uiteenlopende voorstellingen over de plaats van de Staat. In de volgende regels wordt die slingerbeweging onderzocht die, naargelang van het geval, te leen gaat bij de cultus van de openbare macht (1) dan weer bij voorstellingen die afkomstig zijn uit de ervaring met de beperking van de macht van de vorst (2), waarbij sectoraal en tijdelijk evenwichten worden gevonden, een mogelijke sleutel tot de fiscale

<sup>54</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *l.c.*, 659 en de verwijzingen daarin.

<sup>55</sup> *Ibid.*, 657 en 663: "La matière des droits de l'homme est d'ordre public (...)"; raadpleeg over hetzelfde onderwerp. "La convention européenne des droits de l'homme a-t-elle en droit interne valeur d'ordre public?" in *Les droits de l'homme en droit interne et en droit international*, Brussel, P.U., 1968.

<sup>56</sup> Dat betekent uiteraard niet dat er geen discussie kan bestaan over wat het algemeen belang eigenlijk inhoudt. Zie wat dat betreft, voor het privaatrecht, de bijdrage van J. GHESTIN, "L'ordre public, notion à contenu variable en droit privé français" in CH. PERELMAN en R. VANDER ELST (eds.), *Les notions à contenu variable en droit*, Brussel, Bruylant, 1984, 77-97. De auteur zet daarin de evolutie van het begrip uiteen, die werd aangestuurd door de economische en sociale ontwikkeling van de geïndustrialiseerde samenlevingen.

<sup>57</sup> Aangehaald door W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT* 1968, 658.

openbare orde (3).

#### a.- Cultus van de openbare macht

15. Hoe kan men zich beter rekenschap geven van de kracht en het belang die de cultus van de openbare macht mag hebben gehad, dan door te verwijzen naar de artikelen van een van onze illustere voorgangers, procureur-generaal MATHIEU LECLERCQ?

In zijn mededeling tot de koninklijke academie, met als titel “Un chapitre du droit constitutionnel des Belges”<sup>58</sup>, heeft die eminente jurist zich aan een poging gewaagd om de draagwijdte te bepalen van de artikelen 92 en 93 van de Grondwet, waarbij de rechtbanken exclusief bevoegd worden gemaakt om kennis te nemen van betwistingen over burgerlijke rechten alsook, in principe, om kennis te nemen van de betwistingen over politieke rechten.

In een poging om de betekenis van de term “betwisting” te ontwikkelen schreef hij:

“la contestation suppose, quant à l’objet dont il s’agit ici, un intérêt de personne engagé de part et d’autre. S’il en est autrement, il n’y a plus de prétentions, il y a ou une discussion purement théorique, dans laquelle l’autorité publique n’a que faire, ou, d’une part, des prétentions et, d’autre part, une manifestation de la volonté nationale faite par les délégués de la nation investis du pouvoir législatif ou exécutif, et dans laquelle ces délégués sont personnellement désintéressés au point de vue des droits civils ou politiques; il y a du chef de l’un ou l’autre pouvoir un acte de souveraineté; à ce titre, obéissance lui est due par ceux auxquels ces deux pouvoirs commandent; aucun débat direct n’est donc possible entre eux; le pouvoir judiciaire d’ailleurs, qui n’émane de la nation que comme le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif eux-mêmes en émanent, c’est-à-dire ni plus ni moins qu’eux, ne pouvait par cela même, sans y porter atteinte et commettre une usurpation, permettre qu’on attraie devant lui ceux qui en sont investis, aux fins directes de débattre de leurs actes avec eux et d’en obtenir l’annulation”.<sup>59</sup>

In fiscale zaken hield die opvatting in dat geen enkele betwisting die voor de rechtbank kan worden gebracht, zelfs maar mogelijk is vóór het vestigen van de aanslag. Volgens procureur-generaal Leclercq “l’acte qui (...) contient (la répartition de l’impôt) est un acte d’autorité, émané des délégués de la nation, obéissance lui est due à ce titre. Il ne peut, en conséquence, engendrer des prétentions contraires dans lesquelles seraient engagées, de part et d’autre, des intérêts de personnes sur des droits civils ou politiques; par suite, il ne peut donner lieu à des procès ou contestations sur des droits civils ou politiques”.<sup>60</sup>

16. De woorden van procureur-generaal MATHIEU LECLERCQ klinken als een antieke reverence voor de vorst, die verandert in een dogma van het *imperium*. Opvallend is dat, volgens de logica van de auteur, gehoorzaamheid aan de vorst vereist is als dusdanig, wegens de hoedanigheid van laatstgenoemde, en niet omdat hij per definitie de gemachtigde woordvoerder van het algemeen belang zou zijn.

<sup>58</sup> Die mededeling van 11 oktober 1852 kende een groot succes op het einde van de XIX<sup>de</sup> eeuw, toen ze werd herdrukt in “la Belgique judiciaire” (BJ 1889, 1265).

<sup>59</sup> BJ 1889, 1275-1276.

<sup>60</sup> *Ibid.*, 1277.

Omdat ze overtrokken is, heeft de analyse echter wel pedagogische kwaliteiten. Ze verplicht ons ertoe bewust te worden van de voorstellingen die onze rechtsopvatting vorm hebben gegeven en laat ons toe vast te stellen dat bepaalde regels, bepaalde beginselen of bepaalde beslissingen, tot op de dag van vandaag, door een min of meer afgezwakte vorm van het imperatief van eerbied voor de vorst zijn gemotiveerd.

Op dat punt zal men mij misschien tegenwerpen dat het *Flandria*-arrest<sup>61</sup> een einde heeft gemaakt aan het onderscheid tussen de Staat, als openbare macht, en de Staat, als particulier. Maar dat arrest, hoezeer het ook ten grondslag ligt aan een rechtsleer van de aansprakelijkheid van de Staat<sup>62</sup>, heeft nooit een einde gemaakt aan een gedifferentieerde behandeling van de vordering van de openbare macht. Het heeft ongetwijfeld de overname door de rechtbanken bevestigd van het toezicht op het overheidsoptreden. Die overname heeft zich evenwel langzaam voltrokken – zo kon ze de oprichting van de Raad van State niet beletten – en sectoraal – waarbij het voornamelijk uitwerking had op het vlak van de aansprakelijkheid. Uit het *Flandria*-arrest kan dus niet worden afgeleid dat de cultus van de openbare macht definitief uit ons rechtsstelsel zou zijn verdwenen.

17. Een van de talrijke voorbeelden van het voortbestaan ervan, in een al dan niet

---

<sup>61</sup> Cass. 5 november 1920, *Pas.* 1920, I, 193.

<sup>62</sup> De regel van de buitencontractuele aansprakelijkheid van de Staat is in hoofdzaak, dat is bekend, een jurisprudentiële regel en is het resultaat van drie belangrijke arresten van het Hof van Cassatie. Daartoe volstaat het te wijzen op de lering uit en de gevolgen van de arresten “*Flandria*”, (Cass. 5 november 1920, *Pas.* 1920, I, 193 e.v., met concl. proc.-gen. LECLERQ), “*Anca*” (Cass. 19 december 1991, *AC* 1992, nr. 215, *JT* 1992, 142 e.v., met concl. proc.-gen. VELU, destijds eerste adv.-gen.) en “*Ferrara*” (Cass. 28 september 2006, *JT* 2006, 596 e.v., met concl. proc.-gen. LECLERCQ, destijds eerste adv.-gen., [www.juridat.be](http://www.juridat.be)). Zo werd de aansprakelijkheid van de overheid van de door haar veroorzaakte schadeverwekkende handelingen eerst erkend voor de administratieve overheden, vervolgens voor de gerechtelijke overheden en, ten slotte voor de wetgever zelf. (i) – *De aansprakelijkheid van de Staat wegens de uitoefening van de uitvoerende macht* – In het *Flandria*-arrest van 5 november 1920, heeft het Hof van Cassatie de hoven en rechtbanken definitief de bevoegdheid toegekend om alle vorderingen tot herstel van de schade die is veroorzaakt door de organen van publiekrechtelijke rechtspersonen, die door een onrechtmatige aanwending van hun verordeningsbevoegdheid, schadeverwekkende administratieve beslissingen hebben genomen waardoor hun burgerrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang kwam. Een arrest van het Hof van Cassatie van 14 januari 2000 (Cass. 14 januari 2000, *AR* C.98.0477.F, *RAGB* 2003, 851) geeft de laatste fase van die rechtspraak weer. Volgens dat arrest wordt elke goedgekeurde verordening als fout van een administratieve overheid beschouwd die hetzij de internationaalrechtelijke bepalingen met rechtstreekse werking, hetzij de grondwettelijke of wettelijke regels miskent die haar opleggen zich te onthouden dan wel om op een bepaalde manier te handelen. Bijgevolg kan, wanneer de administratieve overheid nalaat op te treden, haar aansprakelijkheid in het gedrang komen. En, overeenkomstig de gemeenrechtelijke aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad wordt, opdat die fout de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de administratieve overheid in het gedrang kan brengen, vereist dat ze de schade heeft veroorzaakt. (ii) – *De aansprakelijkheid van de Staat wegens de uitoefening van de rechtsprekende macht* – Na het beginsel van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de Staat voor foutieve schadeverwekkende handelingen te hebben erkend, heeft het Hof van Cassatie, in zijn *Anca*-arrest van 19 december 1991 (Cass. 19 december 1991, *AC* 1991-1992, 316), het stelsel vastgelegd van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de Staat wegens een fout begaan bij de rechtsbedeling. Op grond van de artikelen 1382 en 1383 Burgerlijk Wetboek, kan de Staat aansprakelijk worden gesteld voor de schade voortvloeiend uit een fout die door een rechter of een officier van het openbaar ministerie werd begaan, wanneer zij die fout in de uitoefening en binnen de grenzen van hun ambt hebben begaan. (iii) – *De aansprakelijkheid van de Staat wegens de uitoefening van de wetgevende macht* – Ten slotte, met het *Ferrera*-arrest van 28 september 2006 (Cass. 28 september 2006, *AR* C.02.0570.F, *AC* 2006, nr. 445), erkent het Hof van Cassatie ook het beginsel van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de Staat voor schadeverwekkende handelingen die in de uitoefening van de wetgevende macht zijn gepleegd. De Staat zal aansprakelijk worden gehouden voor de schadeverwekkende foutieve uitoefening van de wetgevende macht, voor de tegenstrijdigheid met een norm van het Gemeenschapsrecht die een subjectief recht verleent of voor de ongrondwettigheid van de wetgevende regel.

afgezwakte vorm, is terug te vinden in het feit dat, tot voor kort, zonder enige aarzeling werd aangenomen dat wanneer de gewestelijk directeur der directe belastingen uitspraak doet over het bezwaar van de belastingplichtige, hij als administratief rechter optreedt.

In 1881, werd de zorg om de bezwaren van de belastingplichtigen te beslechten, toevertrouwd aan de directeur der belastingen. Gedurende lange tijd stond het precieze karakter van de directoriale macht niet ter discussie: het werd gewoon normaal beschouwd dat de betwistingen betreffende de financieringswetten van de Staat, m.a.w. de belastingen, in de eerste plaats aan een bestuursorgaan van die Staat werden toevertrouwd. In de loop van de twintigste eeuw is men zich vragen beginnen stellen bij de rol van de directeur en heeft men zich afgevraagd of hij als administratieve overheid dan wel als rechter optreedt. Na zich eerst voor de eerste oplossing te hebben uitgesproken<sup>63</sup>, heeft het Hof vanaf de jaren vijftig verschillende arresten in tegengestelde zin gewezen.<sup>64</sup>

Had men zich niet onmiddellijk de vraag moeten stellen of een ambtenaar van de schatkist die bij fiscale geschillen als rechter optreedt, zij het als administratieve rechter, geen probleem stelt wat betreft de vereisten van onpartijdigheid en onafhankelijkheid die bij de uitoefening van de jurisdictionele functie zijn vereist?

Het zal tot het laatste decennium van de twintigste eeuw duren vooraleer met die vereisten rekening zal worden gehouden. Het Hof besliste dat de onafhankelijkheid en onpartijdigheid worden miskend wanneer de ambtenaar die over het bezwaar beslist, in een vroeger stadium van de zaak heeft kennisgenomen, hetzij als belastingvaststellende ambtenaar, hetzij als onderzoeksambtenaar.<sup>65</sup>

Uiteindelijk heeft het Arbitragehof de genadeslag gegeven aan het jurisdictionele karakter van de tussenkomst van de directeur, naar aanleiding van een bijzonder boeiend dossier waarin een advocaat, op initiatief van de collega's van een onkiese belastingvaststellende ambtenaar, tot wiens opsluiting hij had bijgedragen, een belastingherziening had gekregen. In antwoord op een prejudiciële vraag van de rechter in kort geding, aan wie was gevraagd te bevelen dat het onderzoek van het bezwaarschrift aan een dienst zou worden toevertrouwd die geen band had met de opgesloten ambtenaar, heeft het Arbitragehof geoordeeld dat er een onaanvaardbaar verschil in behandeling bestaat tussen de belastingplichtige wiens beroep wordt beslecht door een rechter die tevens het orgaan van de tegenpartij is, en de rechtzoekenden bij andere administratieve rechtscolleges, waarvan de rechters geen functionele band met een van de

<sup>63</sup> *RPDB, Compl. V, v° Impôts*, nr. 650, en de verwijzingen daarin.

<sup>64</sup> Zie Cass. 31 januari 1956, *AC* 1956, 433; Cass. 28 februari 1957, *AC* 1957, 522; Cass. 21 februari 1961, *Pas.* 1961, I, 676, die zich ertoe beperken te oordelen dat de beslissingen van de directeur gezag van gewijsde hebben. Vervolgens wordt het Hof nog explicieter door uitdrukkelijk te stellen dat de directeur een rechterlijke handeling verricht: Cass. 14 december 1989, *AC* 1989-1990, nr. 246; Cass. 23 maart 1990, *AC* 1989-1990, nr. 446; Cass. 18 november 1993, *AC* 1993, nr. 470 met concl. proc.-gen. PIRET, destijds adv.-gen., in *Pas.*; Cass. 21 november 1996, *AC* 1996, nr. 448, met betrekking tot het vereiste van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de houder van een rechtsprekend ambt. Zie ook Cass. 26 juni 1998, *AC* 1998, nr. 343, waarin het Hof de vraag onderzoekt van de aansprakelijkheid van de Staat wegens de fout begaan door de directeur bij de uitoefening van zijn rechtsprekend ambt.

<sup>65</sup> Cass. 14 december 1989, *AC* 1989-1990, nr. 246; Cass. 23 maart 1990, *AC* 1989-1990, nr. 446; Cass. 18 november 1993, *AC* 1993, nr. 470 met concl. adv.-gen. PIRET; Cass. 21 november 1996, *AC* 1996, 448.

strijdende partijen hebben.<sup>66</sup>

In het nauw gedreven, besloot de wetgever de procedure te hervormen. De wet van 15 maart 1999 heeft komaf gemaakt met de jurisdictionele rol van de directeur: de bezwaarprocedure heeft de hervorming weliswaar overleefd – oude gewoontes zijn nu eenmaal hardnekkig – maar vandaag is deze nog slechts een gewone administratieve procedure.

Het belang van die controverse voor onze stelling is dat dat ze de wijze illustreert waarop *het recht in het algemeen en het fiscaal recht in het bijzonder doordrongen blijven van de cultus van de openbare macht; wat dat laatste betreft, maakt die vaststelling de verleiding alleen maar groter om het te sacraliseren door het tot corpus van openbare orde te verheffen.*

#### **b.- Beperking van de macht van de vorst**

18. Krachtens artikel 1 (Bescherming van de eigendom) van het Aanvullend protocol bij het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (Parijs, 20.III.1952), heeft iedere natuurlijke of rechtspersoon recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en volgens de algemene beginselen van internationaal recht.

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan waarover een Staat beschikt om die wetten toe te passen die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.

De historische wortels van de voorstelling van de fiscale openbare orde als een bolwerk tegen het machtsmisbruik van de vorst, gaan evenwel verder terug dan die van de cultus van de openbare macht. Die laatste is een product van de negentiende-eeuwse maatschappij, terwijl de bevestiging van het Recht als redmiddel tegen het absolutisme uit de Verlichting stamt.

Onder het ‘ancien régime’ waren belastingzaken, net als strafzaken, een van de gebieden waar de vorst vaker wel dan niet toegang tot de verleiding tot tiranniek gedrag. De exorbitante en vooral oneerlijk verdeelde heffingen, een flagrant onevenwicht tussen de levensstijl aan het Koninklijk hof en de ontbering bij de bevolking, hebben tot reacties geleid die vaak in revoluties zijn ontaard.

*Aldus beschouwd is de fiscale openbare orde niet hetzelfde als voldoening schenken aan de vorst, die geacht wordt in te staan voor het algemeen belang, maar wel als de instandhouding van zijn tussenkomst binnen strikte perken. Extreem gezien is dit een quasi-libertaire opvatting waarin openbare macht en fiscale heffingen als de ontkenning van de individuele*

---

<sup>66</sup> GwH 10 juni 1998, nr. 67/98, *Arr.GwH* 1998, 817. Zie ook M. MORIS, “La procédure de réclamation devant le directeur régional des contributions après l’arrêt de la Cour d’arbitrage du 10 juin 1998”, *RGF* 1998, 331; T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, “La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999”, *JT* 1999, 490; L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Brussel, Kluwer, 2001, 19 e.v.; P. VAN ORSHOVEN, “Gerechtigde geschillenregeling” in *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, 205.

*vrijheden worden beschouwd.*

19. Van die gedachte zijn, al dan niet uitgesproken, veel juridische bespiegelingen inzake belasting doordrongen. Ze ligt met name aan de basis van de verwerping, door het Hof van Cassatie, in zijn beroemd arrest van 6 juni 1961, doorgaans “Brepols-arrest” genoemd, van de zogenaamde theorie van de “*fraus legis*”.<sup>67</sup> Zoals procureur-generaal KRINGS aantoonde, kadert de verwerping in een logica van bescherming van de vrijheid van de belastingplichtigen, welke men tegen de inmenging van de vorst wil beschermen<sup>68</sup>. Bovendien is dezelfde bezorgdheid om de belastingplichtige te beschermen terug te vinden in een wetgeving zoals de programmawet van 4 augustus 1986, het zogenaamde “Charter van de belastingplichtige”<sup>69</sup>, waarover werd geschreven dat het maatregelen bevatte “hautement symboliques d’une volonté de ne plus concevoir une administration fiscale aux pouvoirs *a priori* exorbitants”<sup>70</sup>.

*c.- Fluctuatie van het evenwicht – Leessleutel van de fiscale openbare orde*

20. Zijn die twee imperatieven, namelijk het voldoen aan de wensen van de vorst enerzijds en de bescherming van de burger anderzijds, wel verzoenbaar? Is het mogelijk om uit de relevante literatuur een conclusie af te leiden waardoor beide in aanmerking kunnen worden genomen?

Die vragen dienen positief te worden beantwoord; maar dan nog moet men het eens worden over de ware aard van de synthese tussen dermate tegenstrijdige vereisten.

Het risico bestaat dat, wanneer men zich aan een dergelijke oefening waagt, opnieuw in de val wordt getrapt van het geloof in het bestaan van één enkele semantische interpretatie. Het is verleidelijk om te oordelen dat de verhoopte synthese tot stand komt door de juiste draagwijdte van de tekst te achterhalen, zoals die uit de opzet van de wetgever blijkt.

Elke poging om te verwijzen naar de opzet van de wet, om daarin zagezegd de voorwaarden aan te treffen voor het door de wetgever gewilde evenwicht tussen het belang van de vorst en dat van de belastingplichtige, kent evenwel twee problemen.

Het eerste probleem is dat die techniek van verwijzing naar de wettekst, zoals hierboven beschreven, de invloed op de interpretatie negeert van de subjectieve verzuchtingen van de uitlegger. Zoals Paul Martens, zich hierbij inspirerend op Umberto Eco, schrijft, “c’est un leurre et en tout cas un anachronisme de croire qu’il est encore possible d’être le lecteur naïf d’un texte et de s’interdire d’en être le lecteur critique”.<sup>71</sup> Het uitleggend proces is een scheppend proces: het brengt geenszins een betekenis van de tekst aan het licht die reeds vóór de interpretatie zou bestaan, maar geeft van die tekst een uitleg die de uitlegger meent daarin te

<sup>67</sup> Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

<sup>68</sup> E. KRINGS, “Le problème des lacunes en droit fiscal” in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches logiques, Brussel, Bruylant, 1968, 463-469.

<sup>69</sup> *BS* 20 augustus 1986, 11.408.

<sup>70</sup> Y. HOUGARDY, “La charte du contribuable” in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2012*, Brussel, Larcier, 2013, 451.

<sup>71</sup> P. MARTENS, “La Cour de cassation et la Cour d’arbitrage. Les paradoxes du respect” in *Imperat lex, Liber amicorum Pierre Marchal*, Brussel, Larcier, 2003, 100.

moeten vinden.

De tweede moeilijkheid is, dat het idee dat de wetgever zelf dat evenwicht klaar en duidelijk kan bepalen, een illusie is. Het wetgevend werk is erg tweeslachtig. Ter illustratie volstaat het te verwijzen naar de net aangehaalde voorbeelden in verband met de finaliteit van bescherming van de individuele vrijheden door het fiscaal recht.

De verwerping van de “*fraus legis*”, waarvan we hierboven hebben aangegeven dat zij door het *Brepols*-arrest werd bevestigd, heeft nadien enkele fluctuaties gekend<sup>72</sup> en heeft vooral een wetgevende reactie teweeggebracht die de vorm heeft aangenomen van de inmiddels beroemde antimisbruikmaatregel. Aansluitend is het charter van de belastingplichtige mettertijd langzaam afgebokkeld, aangezien verschillende daarin opgelegde regels werden ingetrokken of uitgehold.<sup>73</sup>

Daaruit blijkt dat de totstandkoming van het geschreven recht zelf de allures heeft van een chaotisch proces, in de wiskundige zin van het woord, hetgeen, zo wordt ons geleerd, aan de basis ligt van tal van natuurlijke systemen, zoals het weer of het klimaat. Het parlement is, net als alle actoren uit de juridische sfeer, doordrongen van twee tegengestelde visies en is niet in staat om het uiteindelijke doel van zijn tussenkomst te bepalen. Het wordt heen en weer geslingerd tussen de verschillende visies en geeft nu eens voorrang aan de bescherming van de belastingplichtige dan weer aan de doeltreffendheid van het staatsgezag.

Die dubbelzinnigheid van de wet is, in aanzienlijke mate, een gevolg van eenzelfde fenomeen van onbeslistheid dat men ook terugvindt op de hogere niveaus van de hiërarchie der normen. Immers, zoals verder zal worden besproken (bij de thematische toetsing), bekrachtigt de Grondwet zelf tegenstrijdige imperatieven zoals wettigheid en rechtszekerheid<sup>74</sup>.

21. Aldus, rekening houdend met zowel de invloed van de subjectiviteit van de uitlegger als met de dubbelzinnigheid van het wetgevend proces, kan de synthese van de tegenstrijdige voorstellingen niet de vorm aannemen van een statisch evenwicht, omdat het voor eens en altijd werd vastgelegd door een heteronome macht, tussen de rechten en plichten van de burgers en tussen de verplichtingen en prerogatieven van de openbare macht.

Die synthese zal onvermijdelijk subjectief en bijgevolg sectoraal en voorlopig zijn.

Het sectorale karakter is gemakkelijk te begrijpen: elke interpretatie begint noodzakelijkerwijs bij een geheel aan voorgelegde feiten, in het kader van een bepaalde juridische problematiek. De synthese van de tegenstrijdige eisen hangt bijgevolg samen met de essentie van die problematiek. Van zodra daarvan wordt afgeweken, herwint de uitlegger zijn vrijheid en kan hij voorrang geven aan een welbepaald punt van evenwicht tussen de bescherming van de belastingplichtige en de doeltreffendheid van het optreden van de fiscus, dat verschilt van dat wat elders in aanmerking wordt genomen.

<sup>72</sup> Zie de samenvatting opgemaakt door M. DASSESE en P. MINNE, *op. cit.*, 74-75.

<sup>73</sup> Voor een overzicht van het fenomeen, zie Y. HOUGARDY, *op. cit.*, 451 e.v.

<sup>74</sup> Zie desbetreffend de opmerkelijke synthese van J. THEUNIS, *De exceptie van onwettigheid*, Brugge, Die Keure, 2011, 777.



Het voorlopig karakter van de synthese vloeit voort uit de mogelijkheid dat de beoordeling van de uitlegger door een derde in twijfel wordt getrokken. Die mogelijkheid bestaat met name wanneer het justitieel apparaat in rechtsmiddelen voorziet tegen bepaalde beslissingen: in dat geval is de interpretatie van de eerste rechter altijd tijdelijk, ten minste tot zijn beslissing kracht van gewijsde krijgt. Meer nog: als men zich niet louter tot de individuele dossiers beperkt, waar zoiets bestaat als de “macht van het laatste woord”, dient opgemerkt dat de uitlegging van de ene nooit bindend is voor de anderen die soortgelijke problemen moeten beslechten en dat dezelfde uitlegger steeds van mening kan wijzigen, zoals de verschillende kenteringen in de rechtspraak aantonen.

**22. *Die onoverkomelijke schommeling van het evenwicht tussen de beide voorstellingen van de interacties tussen de Staat en de burger, tussen de fiscus en de belastingplichtige, is een onmisbare leessleutel voor wie de fiscale openbare orde wil begrijpen.***

Daaruit volgt immers dat het bestaan van uiteenlopende oplossingen naar gelang van de materie en het tijdperk, niet als een aberratie moet worden gezien waarmee komaf moet worden gemaakt, maar als de natuurlijke toestand van een recht dat voortdurend op zoek is naar zin. Dat moet men steeds voor ogen worden gehouden bij het onderzoek van de fiscale openbare orde dat ik nu aanvat.

## **B.- *Fiscale openbare orde - Overzicht***

### **1.- *Fiscaal recht – Begrip en enkele belangrijke genegeerde aspecten***

#### **a.- *Begrip***

23. Het Hof omschrijft de belasting als “*een heffing welke op grond van hun gezag, door de Staat, de provinciën of de gemeenten verricht wordt op de geldmiddelen van de personen die op hun grondgebied bestaan of aldaar belangen bezitten, om ze voor de diensten van openbaar nut te gebruiken*”<sup>75</sup>. Dat is het mechanisme.

Het doel van dat mechanisme is om, binnen de grenzen en volgens de modaliteiten die zijn aangegeven in de wetbepalingen die dat mechanisme regelen, de daarin bepaalde inkomsten die door de daarin bepaalde belastingplichtige worden ontvangen, te belasten om de Staat, als beschermer van het algemeen belang van de daarin gegroepeerde gemeenschappen, toe te laten tegelijkertijd te waken over de collectieve behoeften alsook over de minimale individuele voorwaarden voor een menswaardig leven. Daarom is de Staat verantwoordelijk voor het bestuur, zelf of door derden, van de openbare diensten die voor de verwezenlijking van die opdracht onontbeerlijk zijn; hij zal het economisch leven begeleiden en, zo nodig, daarop ingrijpen vanuit een bekommernis om de algemene welvaart. Aldus, door een gedeeltelijke herverdeling van de rijkdom die binnen het maatschappelijk geheel door ieder van de leden wordt verworven, heeft de staatsfiscaliteit een fundamentele sociaaleconomische functie voor

---

<sup>75</sup> Cass. 30 november 1950, AC 1951, 149. Een arrest van 12 oktober 1954 (AC 1955, 69) verduidelijkt dat die personen “*zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke personen van vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid en van feitelijke verenigingen of gemeenschappen zijn, die op hun grondgebied bestaan*”. Ondertussen dienen daaraan de gemeenschappen en de gewesten te worden toegevoegd.

het materieel welzijn van dat maatschappelijk geheel en degenen waaruit het is samengesteld. Samengevat, naast te zorgen voor het waarnemen van de diensten tot algemeen nut in strikte zin, verdeelt het fiscaal recht de middelen en neemt het, middels maatregelen tot interventie in het economisch leven, deel aan het sociaal en economisch beleid<sup>76</sup> van de Staat<sup>77</sup>.

***Zo blijkt van meet af aan dat het fiscaal recht een drieledige functie vervult: de openbare begroting van middelen voorzien met het oog op de openbare dienstverlening, het regelen van het sociaaleconomisch leven van de gemeenschap en bijdragen tot een grotere sociale rechtvaardigheid. Die drie functies hebben een zelfde algemeen doel: de gemeenschap in haar geheel en al degenen waaruit ze is samengesteld afzonderlijk, een sociale, economische en culturele omgeving te bieden als bron van algemeen en individueel welzijn.***

### **b.- Enkele belangrijke genegeerde aspecten**

24. *Openbare orde en moraal.*- HENRI CAPITANT geeft van de openbare orde de volgende definitie: “L'ensemble des institutions et des règles destinées à maintenir dans un pays le bon fonctionnement des services publics, sa sécurité et la moralité des rapports entre les particuliers et dont ceux-ci ne peuvent en principe écarter l'application dans leurs conventions”<sup>78</sup>.

Bij onze Franse burenen kan men lezen dat, althans in het administratief recht, de morele orde verband houdt met de openbare orde. Naast het klassieke drieluik van openbare rust, veiligheid en gezondheid is ze volgens de eminente specialist in Frans publiek recht, professor CHAPUS, “la quatrième composante de la notion d'ordre public et le respect de la dignité de la personne humaine”<sup>79</sup>. Hoe dan ook is de Franse rechtsleer het erover eens om de openbare orde gelijk te stellen met een ethische en sociale orde.

Zich inspirerend op DE PAGE, oordeelt het Hof als volgt: “is slechts van openbare orde, de wet die de essentiële belangen van de Staat of van de gemeenschap raakt, of die, in het privaat recht, de juridische grondslagen vastlegt waarop de economische of morele orde van de maatschappij rust”<sup>80</sup>.

***Ongeacht de definitie van openbare orde, steeds treft men daarin een verwijzing aan naar de “moraliteit” of de “morele orde”, met andere woorden naar de “theorie van goed en kwaad, die met normatieve uitspraken het doel van het menselijke handelen vastlegt”***<sup>81</sup>.

Hoewel de moraal, in de regel, geen formele rechtsbron is, bekrachtigen de verschillende rechtstakken toch de moraal door middel van begrippen zoals goede trouw, goede zeden,

<sup>76</sup> Zie bijv. KB nr. 23, 23 mei 1967 tot vervanging van artikel 263 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, teneinde de economische heropleving, de bespoediging van de regionale reconversie en de stabilisatie van het begrotingsevenwicht te verzekeren.

<sup>77</sup> M. DASSESE en P. MINNE, *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Brussel, Bruylant, 2001, 11 e.v.

<sup>78</sup> Aangehaald door W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L'ordre public et les droits de l'homme”, *JT* 1968, 658 (2<sup>de</sup> k.).

<sup>79</sup> Raadpleeg R. CHAPUS, *Droit administratif général*, I, Montchrestien, 2001. Die bescherming van de openbare zeden werd officieel als bestanddeel van de openbare orde erkend door het bekende arrest van de afdeling van de Raad van State van 18 december 1959, Société “Les films Lutétia”.

<sup>80</sup> Cass. 9 december 1948, AC 1948, 615 en RCJB, 1954, 25 en de noot.

<sup>81</sup> Definitie van de moraal in *Le Petit Larousse illustré*, Parijs, Larousse, 2003.

verrijking zonder oorzaak en via algemene rechtsbeginselen zoals “*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans, In pari causa turpitudinis cessat repetitio, Fraus omnia corrumpit*”, enz.<sup>82</sup>

Volgens professor Lucien François<sup>83</sup> worden aan de moraal en het recht geen eigen werkterrein inzake materie en doelstellingen toegekend en “aucune différence d’objet ne s’impose entre le droit et la morale. (...) l’Etat lui-même se mêle souvent des questions qui passent pour relever de la morale. (...) Beaucoup de nos lois étatiques s’inspirent d’une morale reconnue telle, d’autres non, et on peut remarquer que ce sont souvent celles dont on entend dire qu’elles forment de la réglementation plutôt que du droit: on a le sentiment qu’elles ne contiennent pas de ‘principes’, (...) soit même qu’elles paraissent n’en exprimer aucune (...)”<sup>84</sup>.

Wat dus verbazing kan wekken, is het feit dat er, zoals we verder zullen zien, weliswaar grote eensgezindheid bestaat om het fiscaal recht de status van norm van openbare orde toe te kennen, voor sommigen zelfs zonder enig voorbehoud, terwijl aan de fiscale openbare orde doorgaans elke morele grondslag of repressieve functie wordt ontzegd. Dat is volgens mij een simplistische kijk op de fiscaliteit.

25. *Fiscaal recht en morele grondslag.*- Aangezien de openbare orde, zoals we reeds talloze malen hebben gezien, ook en onvermijdelijk haar inspiratie vindt in morele verzuchtingen en er een fiscale openbare orde bestaat, zou het vreemd zijn dat die geen dergelijke verzuchtingen zou hebben. Weliswaar gaat het hier niet om sporen van individuele maar veeleer om accenten van openbare zedelijkheid, in de zin van het begrip van goed en kwaad dat de wetgever leidt bij de opmaak van een belasting die geacht wordt het fiscaal gedrag te regelen van de belastingplichtigen met het oog op het algemeen belang.

Hoewel de belastingwetten vaak alleen maar een budgettaire ingeving lijken te hebben, kan niet worden ontkend dat bij de wetgever overwegingen van bescherming van de openbare zeden en zelfs van een moraliserend oogmerk speelden bij het opmaken van sommige belastingwetten. Dat is met name het geval wanneer de belasting word gevestigd “non pour obtenir des revenus, mais pour décourager les activités taxées”<sup>85</sup>.

De klassieke weergave van die morele verzuchting in het fiscaal recht is ongetwijfeld de regelmatig terugkomende bezorgdheid om een evenwichtige aanslag, in de mate van het mogelijke, tussen de verschillende categorieën van belastingplichtigen, door met name rekening te houden met hun bijdragecapaciteit<sup>86</sup>. De “eerlijke” of “juiste”<sup>87</sup> aanslag, die

<sup>82</sup> Over de algemene rechtsbeginselen in de rechtspraak van het Hof, zie *Jv. Cass.* 2003, Brussel, Belgisch Staatsblad, 435 e.v.

<sup>83</sup> L. FRANCOIS, *Introduction à un cours d’évolution de la philosophie du droit à l’époque contemporaine*, 5<sup>de</sup> ed., Librairie FERNAND GOTHIER, Luik, 1973.

<sup>84</sup> L. FRANCOIS, *op. cit.*, 123-125.

<sup>85</sup> H.L.A. HART, *Le concept de droit*, Brussel, FUSL, 1976, 58.

<sup>86</sup> Zie G. ADRIAANSEN-KEULERS, *Rechtvaardigheid bij belastingen. Een theoretisch-praktisch onderzoek naar de wensen en problemen bij belastingen*, Deventer, Kluwer, 1996; F. LOECKX en R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, I, Brussel, ministerie van Financiën, 1980, 93-201.

<sup>87</sup> Zie bijv. KB nr. 23, 23 mei 1967, tot vervanging van artikel 263 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, teneinde een juistere inning van de met toepassing van artikel 263, eerste lid, Wetboek van de

trouwens op vaak heel verschillende wijze wordt ervaren door zij die de belasting opleggen en zij voor wie de belasting is bestemd, is een constante en de leidraad van heel wat fiscale hervormingen.

Moet ik herinneren aan de discussie, ja zelfs de controverse over fiscale rechtvaardigheid, die is ontstaan in de economische en financiële wereld, zowel in Europa als in de Verenigde Staten, na de publicatie in 2013 door TH. PIKETTY van zijn boek over economie met als titel “Kapitaal in de eenentwintigste eeuw”<sup>88</sup>? De auteur bestudeert de evolutie van de verdeling van de inkomsten en vermogens in de ontwikkelde landen sedert de XVIII<sup>de</sup> eeuw en voert aan dat, uitgaande van de stelling dat de ongelijke verdeling van de rijkdommen een fundamenteel politiek probleem betekent voor de stabiliteit van de hedendaagse democratieën, het kapitalisme bij gebrek aan regulering die ongelijkheden in de hand werkt.

Zo wordt een beroep gedaan op de fiscaliteit om invloed uit te oefenen op het gedrag van de burger, in zo uiteenlopende gebieden als het milieu of de volksgezondheid. Tal van belastingmaatregelen op producten of productiepatronen, op oorzaken van milieuverontreiniging, of maatregelen tot belastingvermindering tot zelfs fiscale prikkels om te investeren in meer ecologische producten en productiepatronen, getuigen van de wil van de overheid om de niet-hernieuwbare natuurlijke hulpbronnen zo goed mogelijk te beschermen en, algemeen genomen, de levenskwaliteit veilig te stellen<sup>89</sup>.

Dat geldt bijvoorbeeld voor de heffing op sigaretten<sup>90</sup> of alcohol<sup>91</sup> en, ongetwijfeld ook, maar in mindere mate, voor de kansspelen.

Het Hof van Cassatie blijft (bleef) daarbij niet achter, net zo min overigens als het Grondwettelijk Hof, de Raad van State<sup>92</sup> dan wel het Hof van Justitie van de Europese

---

Inkomstenbelastingen ingekohierde belastingsupplementen te verzekeren, waarvan het Hof de wettigheid heeft moeten onderzoeken (Cass. 14 november 1985, AR F.681.F, nr. 173 en noot 1).

<sup>88</sup> TH. PIKETTY, *Le Capital au XXI<sup>e</sup> siècle*, Le Seuil, Coll. “Les Livres du nouveau monde”, 2013.

<sup>89</sup> Voor een recent voorbeeld zie de milieuheffing op de wegwerptassen/wegwerpzakken van kunststof, ingevoerd door de programmawet van 27 april 2007 (BS 8 mei 2007, 3<sup>de</sup> ed.), in de vorm van een met accijnzen gelijkgestelde taks voor vier productcategorieën “wegens de CO<sub>2</sub>-uitstoot tijdens het fabricageproces” (nieuw art. 369, 20° en 21° en de nieuwe artt. 381 e.v. van de wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur).

<sup>90</sup> *Parl.st.* Senaat 1992-93, nr. 532/1 en *Fiscoloog* 1993, nr. 411, 5.

<sup>91</sup> Die wetgeving is overigens het perfecte voorbeeld van een belasting die in grote mate is ingegeven door de wil om slechte gewoonten tegen te gaan; zie. *Parl.St.* Kamer 1882-83, p. 269, aangehaald door P. JANSSENS, H. VERBOVEN en A. THIBERGIEN, *Drie eeuwen Belgische belastingen*, Diegem, Ced. Samsom, 1990, 225-227: “*L'eau de vie, comme article de grande consommation, est susceptible de donner un fort revenu au trésor; d'un autre côté les nombreux inconvénients qu'entraîne l'abus de cette boisson la font ranger, avec raison, parmi les matières essentiellement imposables*”. Sterker nog, naar aanleiding van de wet van 29 augustus 1919 betreffende een verbruikstaks op alcohol kunnen wij lezen dat “*Le projet de loi fiscal de l'alcool tel qu'il est sorti des délibérations de la Chambre a une portée bien plus étendue que les lois antérieures sur le même objet. De fait ce n'est pas seulement l'industrie de la fabrication de l'alcool qui est visée (...) mais l'emploi même de l'alcool. Il est permis de reléguer l'aspect fiscal de la question au second plan, tandis que le souci de réagir efficacement contre l'alcoolisme apparaît comme la pensée maîtresse dans l'économie de la loi. La loi répond à une préoccupation élevée*” (*Parl.St.* Senaat 1918-19, nr. 162).

<sup>92</sup> RvS 30 juni 1977, *Arr.RvS* 1977, 948; volgens ons Hoog administratief rechtscollège, verbiedt geen enkele wets- of verordeningsbepaling een gemeente de belastingen, die verantwoord zijn wegens de toestand van haar financiën, te doen slaan op activiteiten welke haar – meer dan andere – afkeuring lijken te verdienen. In een arrest van 19 september 1984 (*Arr.RvS* 1984, 1644), besliste de Raad van State dat een belasting die meer dan het dubbel

Gemeenschap<sup>93</sup>, om het niet louter budgettaire aspect en zelfs de uitdrukkelijk morele grondslag te onderstrepen van verschillende fiscale regels.

In een arrest van 19 oktober 1896<sup>94</sup> heeft het Hof van Cassatie moeten verduidelijken dat, globaal genomen, geen enkele wet de gemeenten verbodt belastingen aan te nemen ter bescherming van de openbare zeden. In drie arresten van 17 mei 1963<sup>95</sup>, 25 april 1966<sup>96</sup> en 16 september 1966<sup>97</sup>, stelt het Hof “que la fin même qui justifiait le régime d’interventions de l’Etat commandait, comme corollaire de la suppression des subsides aux meuniers, décidée par l’arrêté-loi du 23 février 1947, la récupération des sommes antérieurement allouées à ce titre dans la mesure où, portant sur des marchandises ayant donné lieu à subsides, les opérations commerciales réalisées au prix maximum nouveau seraient, à défaut d’une telle mesure, la source d’un bénéfice injuste”<sup>98</sup>.

Bij arrest van 21 september 1994<sup>99</sup>, beslist het Hof dat “luidens artikel 36 E.E.G.-Verdrag, de bepalingen van de artikelen 30 tot en met 34 geen beletsel vormen voor verboden of beperkingen van invoer, uitvoer of doorvoer, welke gerechtvaardigd zijn uit hoofde van bescherming van de openbare zedelijkheid, de openbare orde, de openbare veiligheid”.

In een arrest van 23 april 1992<sup>100</sup> bevestigde het Grondwettelijk Hof dat de Wetgever zich door

---

bedraagt van het gebruikelijk percentage voor bioscoopzalen waar pornografische films worden vertoond, het non-discriminatiebeginsel niet miskende.

<sup>93</sup> Het HvJ heeft de lidstaten het recht verleend om van belastingen gebruik te maken voor andere dan louter budgettaire doeleinden; zie 24 februari 2000, C-434/97, Commissie van de Europese Gemeenschappen t/ Franse Republiek, *Bull.* 2000, I-1129: “17. Il convient tout d’abord de constater que l’harmonisation opérée par les directives sur les accises et celles sur les structures n’est que partielle. En effet, celles-ci se contentent, pour l’essentiel, de classer les produits en fonction de considérations objectives, liées notamment aux procédés de fabrication utilisés, de définir les conditions d’exigibilité de l’accise, d’organiser un régime de circulation des produits assujettis à l’accise, de déterminer la base d’imposition des accises et de fixer des taux minimaux. 18. En outre, compte tenu de la diversité des traditions fiscales des États membres en la matière et du recours fréquent aux impositions indirectes pour la mise en œuvre de politiques non budgétaires, le Conseil a inséré l’article 3, paragraphe 2, dans la directive sur les accises. 19. Cette disposition vise à permettre aux États membres d’établir, en sus de l’accise minimale fixée par la directive sur les structures, d’autres impositions indirectes poursuivant une finalité spécifique, c’est-à-dire un but autre que budgétaire.”

<sup>94</sup> Cass. 19 oktober 1896, *Bull. et Pas.*, I, 287.

<sup>95</sup> Cass. 17 mei 1963, *Bull. en Pas.*, I, 987 met concl. adv.-gen. GANSHOF VAN DER MEERSCH.

<sup>96</sup> Cass. 25 april 1966, *ibid.*, 1066.

<sup>97</sup> Cass. 16 september 1966, *ibid.* 1967, I, 63.

<sup>98</sup> Cass. 17 mei 1963, *o. c.*, 999; ik onderstreep.

<sup>99</sup> Cass. 21 september 1994, RG P.94.0659.F, AC 1994, nr. 392.

<sup>100</sup> GwH 23 april 1992, nr. 31/92. Naar aanleiding van het beroep tot gedeeltelijke vernietiging van het decreet van de Vlaamse Raad van 21 december 1990 houdende begrotingstechnische bepalingen alsmede bepalingen tot begeleiding van de begroting 1991, dat aanvankelijk in een verdubbeling voorzag van de belastingtarieven voor automatische ontspanningstoestellen, de zogenaamde “Bingo’s”, die werd verantwoord “omdat de bingo’s werkelijk als en maatschappelijk gevaar moeten aangezien worden, die een spoor van verwoesting nalaat waarvan de gevolgen slechts minimaal aan het licht komen. Het ligt ook volledig in de lijn van de politieke wil van de meerderheid van de parlementairen om de bingo’s in ons land drastisch te verminderen om *op termijn te komen tot de volledige afschaffing ervan*. (...)”, het Arbitragehof stelt dat “opgemerkt kan worden dat naast de budgettaire doelstelling die elke wetgever kan nastreven bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid, de decreetgever te dezen het gebruik van de apparaten van de categorie A, a), ‘bingo’s’ genaamd, heeft willen beperken. Vandaar dat hij de oorspronkelijke belastingvoet voor die apparaten heeft vervoerdigd. De fiscale wetgever kan de exploitanten van apparaten die als gevaarlijker voorkomen (ik onderstreep), zwaarder belasten. De genomen maatregel is pertinent met betrekking tot het streefdoel”. (considerans 6.B.3).

morele overwegingen mocht laten leiden bij het opmaken van de fiscale regels.

26. *Beteugelende functie van het fiscaal recht.*- De drievoudige functie van het fiscaal recht (budgettair, economisch en sociaal) gewapend met het statuut van norm die de openbare orde raakt, verklaart en verantwoordt ook dat “les lois fiscales ont un caractère pénal puisque, outre la perception de l'impôt, elles ont également pour but de réprimer des délits et les contraventions. Toute convention qui a pour but d'y déroger est sans valeur juridique. Le principe est général et s'applique à toute fraude quelconque à une loi fiscale”<sup>101</sup>.

Het fiscaal recht beteugelt via strafrechtelijke of administratieve weg<sup>102</sup> de belastingfraude. Er is echter meer: zoals de fiscaliteit op alcohol of op kansspelen, beteugelt het fiscaal recht, via een niet-penaal materieel recht, gedragingen die maatschappelijk schadelijk worden geacht<sup>103</sup>.

***Het fiscaal recht en het strafrecht, met hun gemeenschappelijk kenmerk als corpus van normen van openbare orde, zijn uiteraard onafhankelijk; nochtans is die onafhankelijkheid slechts relatief<sup>104</sup>. Het is slechts ten dele juist te beweren dat het fiscaal recht taxeert en dat [enkel] het strafrecht beteugelt<sup>105</sup>. Er bestaan gevallen waarin de wetgever zich bijzonder streng opstelt wegens de kenmerken van de beteelde misdrijven, die een bijzonder ernstig gevaar vormen voor de sociale en economische stabiliteit van de samenleving, en het fiscaal recht, met de machtiging die het de bevoegde administratie verleent om de opbrengst te belasten van een niet-fiscaal strafbaar feit, dat trouwens al het voorwerp heeft uitgemaakt van een verbeurdverklaring (waarbij die verbeurdverklaring een straf uitmaakt en niet een belasting of een aftrekbare kost<sup>106</sup>), heeft ontegensprekelijk ook een beteelende functie als aanvulling op de strafsancities in de letterlijke betekenis<sup>107</sup>.***

## 2. Fiscale openbare orde – Een veelvormig begrip

<sup>101</sup> *Pandectes belges*, 16, Brussel, Larcier, 1885, nrs. 117 en 118, k. 749.

<sup>102</sup> Het Hof van Cassatie (5 februari 1999, AR C.97.0441.N, nr. 67, en 24 januari 2002, AR C.00.0234.N en C.00.0422.N) en het Arbitragehof (24 februari 1999, BS 30 april 1999 en 17 maart 1999, BS 19 juni 1999) zijn het intussen erover eens dat een fiscale geldboete een strafsancie is in de zin van artikel 6 EVRM, zonder dat daarom het “*non bis in idem*” beginsel kan worden tegengeworpen aan een cumul tussen een strafsancie en een administratieve sanctie met beteelend karakter.

<sup>103</sup> Zodoende zal de betrokken belastingplichtige, wanneer de belasting wordt ingesteld om de belaste activiteit te ontmoedigen – dus wanneer zij, in de regel, een morele waarde verdedigt – het bedrag van de taks als prohibitief beschouwen en ze aanvoelen als een echte straf (zie F. OST en M. VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau?*, Brussel, FUSL, 2002, 232).

<sup>104</sup> F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Kluwer, 2005, 139.

<sup>105</sup> Voor een voorstelling van het standpunt over de splitsing, zie G. STEFFENS, “Réflexions sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées”, *JDF* 1985, 267.

<sup>106</sup> Brussel 12 oktober 2000, *TFR* 2001, 58, opm. S. HUYGHE en G. STESENS, “Verbeurdverklaard, maar toch belastbaar?”, *Fiscoloog* 2000, nr. 776, 4. Dat arrest ligt in de lijn van de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Zie Cass. 28 juni 1955 (AC 1955, 878) en 23 september 1955 (*Bull. en Pas.* 1956, I, 32). Zie ook S. HUYGHE en G. STESENS, “Witwassen en verbeurdverklaren van fiscale vermogensvoordelen”, *TFR* 2001, 416: “*de lege lata is het helemaal niet uitgesloten dat hetzelfde voordeel twee maal wordt ontnomen, eenmaal via fiscaalrechtelijke weg, een tweede maal via een strafrechtelijke verbeurdverklaring*”; Zie G. STESENS, “Over de (on)mogelijke verbeurdverklaring bij bedrieglijk onvermogen en bij andere misdrijven. Enkele beschouwingen bij het begrip vermogensvoordelen”, *T. Strafr.* 2001, nr. 13, 23.

<sup>107</sup> Over de toegestane differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde verrichtingen inzake btw wegens de bijzondere kenmerken van sommige goederen waarvoor elke concurrentie tussen een geoorloofde economische sector en een ongeoorloofde economische sector uitgesloten is, zie TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2006*, Larcier, 2006, 820 en de in de noten 71 tot 75 geciteerde Europese rechtspraak.

### a.- Het fiscaal recht raakt de openbare orde

27. *Het hele fiscaal recht?*- Als wij de functie van het fiscaal recht en de contouren van het begrip openbare orde zoals ze hierboven zijn weergegeven in ogenschouw nemen, is het fiscaal recht van openbare orde, want zonder enige twijfel “raakt het de wezenlijke belangen van de Staat of van de samenleving of legt het, in het privaatrecht, de juridische grondslagen vast waarop de economische of morele orde van de samenleving berust”. Het is dus geenszins verrassend dat het Hof herhaaldelijk geoordeeld heeft dat belastingwetten wel degelijk van openbare orde zijn<sup>108</sup>. En wie daarover enige twijfel zou hebben, zal die snel zien verdwijnen wanneer hij de beste auteurs erop naleest. Zij zijn het immers allen eens over dat punt, volgens een schema dat zij samen lijken te hebben bedacht, aangezien het systematisch verwijst naar de voornoemde definitie van het Hof. In werkelijkheid beïnvloedt de fiscale wet niets minder dan het bestaan zelf van de Staat: zonder die wet verliest de Staat zijn financiële middelen en zonder financiële middelen, stelt hij weinig tot niets voor. Dit blijkt des te meer uit het feit dat “de financiën” in onze Grondwet een titel voor hen alleen hebben (Titel V, artikelen 170 tot 181, gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994).

***Kortom: de fiscale openbare orde is aanwezig in het fiscaal materieel recht<sup>109</sup>, in de regels die de vaststelling en de inning van de belasting<sup>110</sup> of nog de rechtspleging<sup>111</sup> regelen.***

***Dit gezegd zijnde, brengt THIBERGHIEEN doelbewust een nuancering aan door te vermelden dat “niet alle bepalingen die betrekking hebben op belastingzaken de openbare orde raken”<sup>112</sup>.***

28. *Imperatieve wetten en wetten van politie.*- Aangezien de fiscale wet een wet is die de openbare orde raakt, onderscheidt zij zich van de imperatieve wetten, namelijk die “auxquelles il est interdit de déroger mais qui ne sont pas d’ordre public parce qu’elles protègent principalement des intérêts privés, et qui, dès lors, n’entraînent que la nullité relative des clauses ou des actes qui y dérogent sans exclure une renonciation ou une confirmation dans les conditions fixées par le droit commun et, en outre, par chaque loi particulière”<sup>113</sup>.

Het onderscheid is van belang aangezien er aan de wetten van openbare orde en aan de imperatieve wetten andere gevolgen worden toegekend (i) betreffende de aard van de nietigheid en de desbetreffende bevoegdheden van de rechter, alsook (ii) voor wat de mogelijkheid betreft

<sup>108</sup> Cass. 20 januari 1941, *Bull. en Pas.* 1940-1942, I, 13; Cass. 15 mei 2003, *AC* 2003, nr. 298.

<sup>109</sup> Cass. 5 januari 1931, *Bull. en Pas.* 1931, I, 26; Cass. 11 maart 1935, *Bull. en Pas.* 1935, I, 185; J. KIRKPATRICK, “Le droit fiscal se fonde sur des réalités”, *JPDF* 1969, 168; M. LEVAUX, “Griefs nouveaux - Pièces nouvelles et caractère d’ordre public du droit fiscal”, *Act. dr.* 1996, 683; concl. proc.-gen. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, Cass. 31 mei 1949, *Bull. en Pas.*, I, 407.

<sup>110</sup> Cass. 25 juni 1999, *AR C.96.0282.N, AC* 1999, nr. 96.

<sup>111</sup> D. LAMBOT, “L’étendue des pouvoirs du juge en matière d’impôts sur les revenus” in *Mélanges John Kirkpatrick*, nr. 25, 472, die CH. CARDYN, H. DEPRET en M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, 3<sup>e</sup> ed., Brussel, Bruylant, 1992, 202 citeert.

<sup>112</sup> TIBERGHIEEN, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Wolters Kluwer, 2014, nr. 0191, 27. In die context en behoudens vergissing is echter geen arrest dat in belastingzaken een tegen een middel opgeworpen grond van niet-ontvankelijkheid zou aannemen volgens hetwelk dat middel nieuw zou zijn op grond dat de fiscale bepaling waarvan schending zou worden aangevoerd, de openbare orde niet zou raken.

<sup>113</sup> A. MEEUS, *La notion de loi impérative et son incidence sur la procédure en cassation et sur l’office du juge* (noot onder Cass. 17 maart 1986), *RCJB* 1988, 527.

om de geboden bescherming te verzaken:

(i) wetten van openbare orde kunnen door eenieder worden aangevoerd om de nietigheid te verkrijgen van een overeenkomst die in strijd met die wetten is gesloten en die volstreekte nietigheid kan ambtshalve door de rechter worden opgeworpen. Daarentegen zal enkel de partij die door een imperatieve wet wordt beschermd, die wet kunnen aanvoeren om de betrekkelijke nietigheid te verkrijgen die de rechter niet vermag ambtshalve op te werpen;

(ii) het is niet toegestaan de bescherming te verzaken die door een wet van openbare orde wordt geboden, terwijl de door een imperatieve wet beschermde partij die bescherming kan verzaken nadat de gebeurtenis die de bescherming rechtvaardigt, zich heeft voorgedaan, en met kennis van zaken.

De wetten van openbare orde onderscheiden zich ook van de wetten van politie, waarmee worden bedoeld “les dispositions de droit privé auxquelles le législateur entend assurer un effet territorial. L’application des lois de police procède d’une dérogation à la loi d’autonomie guidée par le souci de protéger l’une des parties au moyen de dispositions impératives”<sup>114</sup>.

### **b.- Talrijke kenmerken van de fiscale openbare orde**

29. De openbare orde, ook in fiscaal recht, is een veelvormig begrip aangezien de kenmerken die men haar toeschrijft even talrijk als verscheiden zijn. Auteurs, die al dan niet verwijzen naar arresten van het Hof, schrijven bijvoorbeeld dat het feit dat de fiscale wet de openbare orde raakt, grosso modo impliceert, dat “de wet bepaalt wie de schuldenaar van de belasting is”, dat “fiscale fraude niet is toegestaan”, dat “de akkoorden tussen de administratie en de belastingplichtige niet zijn toegestaan wat de principes maar wel wat de feiten betreft” en dat “de fiscus geen derde is voor de vaststelling, maar wel voor de inning van de belasting”<sup>115</sup>. Voor anderen bestaan de gevolgen van het feit dat het fiscaal recht de openbare orde raakt hierin dat “de administratie niet rechtsgeldig met de belastingschuldige een dading kan aangaan over de wettelijke bepalingen die de grondslag en het tarief van de belasting regelen”, dat “de procedureregels betreffende de vaststelling van de belasting strikt moeten worden nageleefd”, dat “de belastingplichtige niet verplicht kan worden om meer belasting te betalen dan hetgeen wettelijk verschuldigd is”, dat “de rechter de belastingplichtige geen uitstel van betaling mag verlenen om de belastingschuld te vereffenen”, dat er “in belastingzaken geen schuldvergelijking” bestaat en ook nog dat “de administratie niet mag beslissen de wet niet toe te passen, noch ze uit te leggen via administratieve circulaire op een wijze die – doelbewust of niet – de draagwijdte ervan wijzigt”<sup>116</sup>. We vinden die ideeën, met enkele variaties, terug bij de meeste auteurs<sup>117</sup>.

Laten we ook, zonder omweg via de rechtsleer, het Hof citeren; het overweegt als volgt:

<sup>114</sup> F. RIGAUX en M. FALLON, *Droit international privé*, II, *Droit positif belge*, 2<sup>e</sup> ed., Larcier, Brussel, 1993, 515-516.

<sup>115</sup> J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, 13<sup>e</sup> ed., Antwerpen, Maklu, 2005, 55-60, nr. 20-26.

<sup>116</sup> M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 4<sup>e</sup> ed., Brussel, Bruylant, 1996, 53-58.

<sup>117</sup> Zie bijv. A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 30.



“wanneer het hof van beroep in eerste en laatste aanleg uitspraak moet doen over de voorzieningen van de belastingplichtige, moet het, gelet op het feit dat de belastingen de openbare orde raken, zelf in feite en in rechte uitspraak doen binnen de perken van het aan het hof voorgelegd geschil; het is niet gebonden door de ramingen in de conclusies van de partijen of in de beslissing van de directeur en het kan meer bepaald geen eigen gronden aanvoeren om de heffing van het juiste bedrag te wettigen” of dat “een middel volgens hetwelk de schending van een bepaling die de openbare orde raakt (onder meer omdat het hof van beroep ze niet ambtshalve zou hebben opgeworpen) voor het Hof van Cassatie kan worden aangevoerd”<sup>118</sup>.

*Aldus stellen we een hooggeplaatst normatief corpus vast – het recht van openbare orde – dat, in fiscaal recht, samengesteld is uit een dispaaraat geheel van wetten en jurisprudentiële of doctrinale regels, die kunnen worden beschouwd als bestanddelen of als gevolgen van het feit dat het fiscaal recht behoort tot het recht van openbare orde; kortom, in fiscaal recht gaat het om een veelvormig geheel<sup>119</sup>. Om het met de woorden van MALAURIE te zeggen: “il n’y a pas d’ordre public, il n’y a que des matières qui intéressent l’ordre public”<sup>120</sup>.*

30. Die veelvormigheid is het resultaat van de intrinsieke ambiguïteit van het begrip “openbare orde” waarvan de betekenis voortdurend schommelt tussen een juridisch instrument, namelijk de normatieve bepalingen die zagezegd “de openbare orde raken”, alsook de regels die eruit zijn afgeleid, en de maatschappijvisie waarvan ze de uiting zijn ofwel het politieke doel, dat wil zeggen een gedraging die intens gewenst is door de vormgevers van het recht ten aanzien van degene voor wie de norm bedoeld is.

De civilisten onder de auteurs, die nochtans weinig geneigd zijn om zich op de kronkelpaden van de rechtsfilosofie te begeven, hadden het bij het rechte eind; hun begripsomschrijvingen van de openbare orde geven de rol aan van die ideële constructie die geacht wordt een visie van de orde te materialiseren. Aldus legt de wet van openbare orde bepalingen op die de naleving van een minimum aan orde moeten waarborgen, dat onontbeerlijk wordt geacht voor het behoud van de maatschappelijke organisatie in een welbepaalde Staat<sup>121</sup>. De openbare orde “est la mise en œuvre de cette idée capitale (...) que l’intérêt général ne peut être compromis par les intérêts particulier”<sup>122</sup>. In privaatrecht, is het gemeenschappelijke idee achter al die voorstellen dat van een “suprematie van de samenleving op het individu”. Dat is het idee van de “*res publica*”, die de grens vormt van de autonomie van de wil. De openbare orde beschermt de fundamentele instellingen. Voor decaan CARBONNIER drukt de openbare orde de samenlevingswil uit van de natie die zou worden bedreigd door sommige individuele initiatieven in de vorm van contracten<sup>123</sup>.

<sup>118</sup> Cass. 4 februari 1993, AR F.1232.F, AC 1992-93, nr. 76; Cass. 15 mei 2003, AC 2003, nr. 298. A. TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal*, ed. 2014-2015, Diegem, Kluwer, 2014, 29, nr. 0194.

<sup>119</sup> Over de draagwijdte en de gevolgen van het beginsel dat de fiscale wet de openbare orde raakt, raadpleeg de tien parlementaire vragen van 17 april 2002 en het antwoord daarop, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 976, *Vr. en Antw.* Kamer 2001-02, 18 juni 2002, 15758 (Vr. nr. 976 Y. LETERME).

<sup>120</sup> P. MALAURIE, *op. cit.*, nr. 127, 119.

<sup>121</sup> G. MARTY en P. REYNAUD, *Droit civil*, 1962, II, nr. 70.

<sup>122</sup> CL. RENARD, E. VIEUJEAN en Y. HANNEQUART, “Théorie générale des obligations” in *Les Nouvelles, Droit civil*, I, nr. 1230.

<sup>123</sup> Geciteerd door W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L’ordre public et les droits de l’homme”, *JT* 1968, 658.

*Kortom, de openbare orde is het “summum” van de wil en het disciplinaire karakter van de norm; zij is beurtelings een ideëel en een operationeel concept. De striktheid die geboden is wanneer het “openbare-orde”-karakter wordt aangevoerd dient niet enkel, wars van de realiteit, het fiscale recht dat de openbare orde raakt, maar komt als versterking van een gedragsmodel dat intensief wordt gewild door de codificeerders en hun interpretatoren.*

### **C.- De fiscale openbare orde als juridisch reguleringsinstrument**

31. Het is minder het filosofisch-politiek aspect van de fiscale openbare orde waarbij de fiscalist-practicus-jurist blijft stilstaan of waarmee hij in zijn dagelijkse praktijk wordt geconfronteerd, dan de openbare orde als juridisch dwangmiddel voor de regulering in fiscale aangelegenheden. In die hoedanigheid duikt de fiscale openbare orde op in diverse juridische werkerreinen. Zo kunnen we onder meer onderscheiden: (1) het contractuele gebied, (2) de rechtspleging of nog (3) de uitlegging van de wet.

#### **1.- Contractuele openbare orde**

32. De openbare orde wordt meestal, net zoals bijvoorbeeld in het geval dat wordt beslecht door het voornoemde arrest van 15 maart 1968, aangevoerd met betrekking tot artikel 6 van het Burgerlijk Wetboek. Zij heeft dan de rol van begrenzende factor van de contractuele vrijheid van de partijen, zoals wordt bepaald in voornoemd artikel 6: “Aan de wetten die de openbare orde en de goede zeden betreffen, kan door bijzondere overeenkomsten geen afbreuk worden gedaan”.

Tal van gevolgtrekkingen die de rechtsleer maakt uit het feit dat de fiscale wet de openbare orde raakt, houden verband met die thematiek. Dat is het geval voor de gedachte volgens welke “de akkoorden tussen de administratie en de belastingplichtige niet zijn toegestaan wat de principes maar wel wat de feiten betreft”<sup>124</sup> of “de administratie niet rechtsgeldig met de belastingschuldige een dading kan aangaan over de wettelijke bepalingen die de grondslag en het tarief van de belasting regelen”.<sup>125</sup>

Het beginsel volgens hetwelk berusting niet mogelijk is in belastingzaken en de akte waarmee, in weerwil van die regel, de berusting gebeurt, met volstreekte nietigheid is behept, kan wellicht ook als een kenmerk van die contractuele openbare orde worden beschouwd; en “de bedingen van een tussen partijen wettelijk gesloten overeenkomst kunnen niet tot gevolg hebben de bepalingen van openbare orde van de belastingwetten te ontduiken”<sup>126</sup>.

#### **2.- Procedurele openbare orde**

33. *Werkingsveld.*- Aangezien we gewag maken van berusting, moeten we eraan herinneren dat zij kan bestaan in een overeenkomst die betrekking heeft op de afloop van een gerechtelijke

<sup>124</sup> Cass. 20 januari 1941, *Bull. en Pas.* 1940-1942, I, 13; J. COUTURIER en B. PEETERS, *op. cit.*, 58, nr. 25.

<sup>125</sup> Cass. 11 mei 1998, *FJF*, nr. 98/211 (raming van een voordeel in natura); M. DASSESE en P. MINNE, *op. cit.*, 53. De regel volgens welke de fiscale administratie slechts over het feit rechtsgeldig een dading kan aangaan, is niet van toepassing inzake douane waar deze altijd een dading kan aangaan (zie. art. 263 algemene wet van 18 juli 1977 inzake douane en accijnzen); M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5<sup>e</sup> ed., Brussel, Bruylant, 2001, 45.

<sup>126</sup> Cass. 10 september 1968, *AC* 1969, 35.

procedure. Hierdoor verschuift het vermelden van de openbare orde aldus geleidelijk aan van de contractuele naar de gerechtelijke sfeer. Hier raakt de openbare orde niet langer de contractuele vrijheid van de partijen, de vrijheden van het individu of de bevoegdheden van de administratie, maar interfereert zij met de macht van de rechter en van de rechtzoekende in het kader van de rechtspleging.

34. *Uitbreiding van de bevoegdheid van de rechter.*- Wat vooreerst de bevoegdheden van de rechter betreft, waarvoor de openbare orde in de eerste plaats een factor van actie is, omschrijft *GANSHOF VAN DER MEERSCH* hun wijziging als volgt: “le juge a le pouvoir d'ordonner un devoir d'instruction, de soulever un moyen d'office, d'annuler sans autre examen une décision, de procéder à une substitution de motifs. Mais l'ordre public réduit aussi la liberté du juge en ce sens que celui-ci a 'l'obligation' de soulever tel moyen ou d'annuler telle décision. Les lois qui règlent la composition des juridictions et qui fixent les attributions respectives des autorités judiciaires et administratives sont d'ordre public”<sup>127</sup>.

Aldus machtigen de procedureregels die van openbare orde zijn de rechter om ambtshalve de schending ervan op te werpen. Hun regulerende intensiteit is zo sterk dat ze in beginsel met volstreekte nietigheid worden gestraft: zelfs als de onregelmatigheid de particuliere belangen van de rechtzoekende niet heeft benadeeld<sup>128</sup> of als hij heeft gemeend erin te kunnen berusten<sup>129</sup>, zal de nietigheid worden uitgesproken. Er zijn echter grenzen: het ambtshalve opwerpen van het middel van openbare orde mag nooit ertoe leiden dat het voorwerp van het beroep (het gevorderde feitelijk resultaat) van de belastingplichtige wordt gewijzigd of dat zijn toestand wordt verergerd<sup>130</sup>. Bovendien verklaren het feit dat het fiscaal recht van openbare orde is, en ook een gevolg van de contractuele openbare orde, dat de rechter niet gebonden zal zijn door een akkoord over rechtspunten tussen de belastingplichtige en de administratie, en hij indien nodig de betwisting ambtshalve zal moeten opwerpen<sup>131</sup>.

35. *Mogelijkheden van de partijen.*- Wat de rechtspleging betreft, interfereert het juridisch concept “openbare orde” op tweeërlei wijze met de partijen: (i) het verlamt de zeggenschap die partijen in de regel over de in het geding zijnde belangen hebben, de keerzijde van de hierboven geschetste uitbreiding van de bevoegdheden van de rechter, en (ii) het ruimt sommige procedurele hindernissen uit de weg.

(i) De afwijkende rol, die aan de openbare orde wordt toebedeeld in het licht van een bepaalde opvatting van het beschikkingsbeginsel vinden we dus terug in fiscale aangelegenheden. Zij

<sup>127</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o. c.*, 658 en de door die auteur geciteerde arresten van het Hof waarop hij zich baseert.

<sup>128</sup> Zo leidt de miskennis van de in artikel 174 KB 20 december 1963 vervatte verplichting om de werkloze voorafgaandelijk te horen tot de nietigheid van de administratieve beslissing ook al schaadt die miskennis zijn belangen niet (Cass. 24 maart 1986, *JTT* 1986, 474 en opm. van PH. GOSSERIES); betreffende een vernietiging ofschoon de verzoeker afstand heeft gedaan van zijn beroep omdat hij meent dat het niet langer belang had, zie RvS 7 januari 1991, nr. 36.167, DE MULDER, *Rec.Arr.RvS* 1991, 10.

<sup>129</sup> Betreffende een vernietiging ondanks de berusting van de verzoeker, zie RvS 18 december 1980, nr. 36.042, HENQUINET, *Rec.Arr.RvS* 1990, 57.

<sup>130</sup> G. DE LEVAL en J.-F. VAN DROOGHENBROEK, “Principe dispositif et droit judiciaire fiscal”, *RGCF* 2004/6, nrs. 39 en 40, 38-39.

<sup>131</sup> D. LAMBOT, “L'étendue des pouvoirs du juge en matière d'impôts sur les revenus” in *Mélanges John Kirkpatrick*, Brussel, Bruylant, 2004, nr. 23, 470.

verantwoordt hierin bij voorbeeld de voornoemde regel dat “wanneer het hof van beroep in eerste en laatste aanleg uitspraak moet doen over de voorzieningen van de belastingplichtige, het, gelet op het feit dat de belastingen de openbare orde raken, zelf in feite en in rechte uitspraak moet doen binnen de perken van het aan het hof voorgelegd geschil; het is niet gebonden door de ramingen in de conclusies van de partijen of in de beslissing van de directeur en het kan meer bepaald geen eigen gronden aanvoeren om de heffing van het juiste bedrag te wettigen”<sup>132</sup>.

Die zelfde regel vormt trouwens ook een geval van beperking van de bevoegdheid van de rechter, aangezien hij het fiscaal geschil ten gronde moet beslechten zonder het af te wentelen op de administratieve overheid die bevoegd is om dat te doen.

(ii) Van hun kant zijn de procedurele hindernissen die uit de weg zouden kunnen worden geruimd door het feit dat de fiscale wet van openbare orde is, van velerlei aard: het meest sprekende geval op het vlak van de cassatierechtspleging is dat waarin, in belastingzaken, de regel wordt geweerd volgens welke nieuwe middelen niet voor het eerst voor het Hof van Cassatie mogen worden aangevoerd. In een arrest van 24 september 1953<sup>133</sup> heeft het Hof immers het nieuwe middel omschreven als datgene dat noch door een partij, noch door de wet bij de bodemrechter aanhangig is gemaakt, of datgene waarvan hij niet op eigen initiatief heeft kennisgenomen<sup>134</sup>. Een middel dat steunt op bepalingen van openbare orde of op dwingende bepalingen kan daarentegen wel voor de eerste keer voor het Hof worden aangevoerd<sup>135</sup>.

### 3.- Openbare orde en uitlegging van de wet – De wettelijke openbare orde

36. De gevallen waarin de openbare orde wordt aangevoerd om een rol te spelen in de juridische analyse zijn niet beperkt tot de toestanden die wij zonet hebben vermeld en die wij hebben samengebracht onder de noemers “contractuele openbare orde” en “procedurele openbare orde”. Naast die laatste twee, bestaan er nog een aantal gevallen waarin het concept openbare orde een eis van versterkte wettelijkheid ten goede komt; wij noemen het, bij gebrek aan beter, de “wettelijke openbare orde”.

Bij sommige auteurs vinden we er sporen van, bijvoorbeeld wanneer DASSESSE en MINNE schrijven dat het openbareordekarakter van de fiscale wet impliceert dat “les règles de procédure relatives à l’établissement de l’impôt doivent être strictement observées”<sup>136</sup>.

<sup>132</sup> Cass. 4 februari 1993, AR F.1232.F, AC 1992-93, nr. 76; Cass. 15 mei 2003, AC 2003, nr. 298. A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, ed. 2014-2015, Diegem, Kluwer, 2014, 29, nr. 0194.

<sup>133</sup> Cass. 24 september 1953, AC 1954, 28. Raadpleeg M. GREGOIRE, “L’ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation” in *L’Ordre public. Concept et applications*, Brussel, Bruylant, 1995, 65-80.

<sup>134</sup> Momenteel wordt die regel als volgt verwoord: het middel dat gegrond is op een wettelijke bepaling die noch van openbare orde noch dwingend is, dat niet aan de feitenrechter is voorgelegd, waarvan deze evenmin op eigen initiatief heeft kennisgenomen en dat hij niet diende toe te passen, is nieuw (Cass. 21 maart 2008, AC 2008, nr. 196; Cass. 14 oktober 2004, AC 2004, nr. 483).

<sup>135</sup> Die uitzondering is evenwel aan een strikte voorwaarde onderworpen: de feitelijke elementen die noodzakelijk zijn voor de beoordeling van een dergelijk middel moeten blijken uit de bestreden beslissing of uit de stukken waarop het Hof vermag acht te slaan (Cass. 9 november 2007, AC 2007, nr. 543; Cass. 30 september 2002, AC 2002, nr. 489; Cass. 23 maart 2001, AC 2001, nr. 160; Cass. 27 oktober 2000, AC 2000, nr. 583; Cass. 16 september 1996, AC 1996, nr. 312).

<sup>136</sup> M. DASSESSE en P. MINNE, *op. cit.*, 53.

Het “strikte” co-substantiële karakter van de “wettelijke openbare orde” doelt niet zozeer op de toepassing van de wet als op de uitlegging ervan. Het zou immers vreemd zijn te beweren dat de wet, omdat zij de openbare orde raakt, strikt(er) zou moeten worden toegepast, terwijl – gevolgtrekking *a contrario* – de rechter (meer) soepelheid aan de dag zou kunnen leggen en nalaten een wet die deze rang niet heeft, “strikt” toe te passen. Dat kan niet de draagwijdte zijn van de “wettelijke openbare orde”.

Hier komt het erop aan de exacte draagwijdte te identificeren van de in het geding zijnde norm, waarvan de toepassing wordt gevorderd of zelfs naar alle waarschijnlijkheid door de feiten wordt geboden. De wettelijke openbare orde, een eis van “strikte” uitlegging van de wet, heeft uitwerking op het vlak van de uitlegging van de wettelijke tekst. Het gaat zelfs zo ver dat sommigen zeggen dat de uitlegging van de wet, in belastingzaken, enkel tekstueel en beperkend kan zijn en dat teleologische uitlegging, of de uitlegging naar analogie of naar billijkheid uitgesloten zijn<sup>137</sup>.

37. We kunnen er echter aan twifelen dat zoiets mogelijk kan zijn. Het Hof heeft weliswaar de rechtsleer van de duidelijke betekenis van de teksten herhaaldelijk bekrachtigd<sup>138</sup> – in het tweede deel kom ik daarop uitgebreid terug. De werken van de rechtstheoretici hebben evenwel aangetoond dat die uitleggingsmethode, ook al vertoont zij een onmiskenbaar praktisch belang voor de rechter die het geschil moet beslechten, grotendeels een kunstgreep is om sommige subjectieve elementen van de uitlegging te verhullen.<sup>139</sup>

Daar is niets ergerlijks aan. Er is hier geenszins sprake van een absolute of soevereine subjectiviteit, of, om een thema op te rakelen dat tot vervelens toe werd herhaald, van een “*gouvernement des juges*”. Het fenomeen houdt veeleer verband met het min of meer bewuste onderschrijven van bepaalde concepten van de maatschappelijke orde, wat afstraalt op de betekenis die aan de teksten wordt gegeven.

Die kwestie, zoals zij hier wordt voorgesteld en teruggebracht tot haar meest eenvoudige uiting, is een van de belangrijkste in het rechtsleven en inzonderheid in het dagelijkse werk van het Hof. Die kwestie verdient uitweiding, waarvoor ik verwijs naar het onderzoek in Deel II.

## **II.- Onderzoek van enkele functionaliteiten van de fiscale openbare orde**

38. We hebben zonet in een korte schets de hoofdlijnen overlopen van de verschillende uitingen van het concept “openbare orde” in fiscaal recht, en in een tussentijdse conclusie, bevestig ik dat *dit elitair statuut de magistratuur niet ervan ontslaat om zich in sommige omstandigheden af te vragen welke orde de “wet” wil beschermen, teneinde aan de betwiste*

<sup>137</sup> M. DASSESE en P. MINNE, *op. cit.*, 67; J. COUTURIER en B. PEETERS, *op. cit.*, 60, nr. 27.

<sup>138</sup> Cass. 10 november 1997, AR F.97.0049.F, AC 1997, nr. 464.

<sup>139</sup> Dienaangaande verwijzen we met name naar de analyse van M. VAN DE KERCHOVE, “La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation”, in *L’interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, Brussel, Facultés universitaires Saint-Louis, 1978, 13-50, inzonderheid de conclusie, p. 47, die aan de rechtsleer van de duidelijke betekenis drie essentiële functies toekent: een reguleringsfunctie, een verantwoordingsfunctie en een verdoezelingsfunctie. Hij pleit ervoor dat het idee van de duidelijke betekenis in werkelijkheid de veelheid van mogelijke uitleggingen verdoezelt (verdoezelingsfunctie), door een wijze van gezagshalve verantwoording (verantwoordingsfunctie).

*norm, die per definitie op verschillende wijzen zal worden gelezen, de draagwijdte toe te kennen die nuttig kan zijn voor de beslechting van het conflict.*

In de volgende lijnen zullen we proberen dat onderzoek uit te diepen binnen de drie sectoren die hierboven geïdentificeerd en beknopt voorgesteld werden: de contractuele openbare orde (**A**), de procedurele openbare orde (**B**) en de wettelijke openbare orde (**C**).

#### **A.- Contractuele openbare orde**

39. In het eerste deel wezen we er al op dat de rechtsleer uit het openbareordekarakter van de fiscale wet, het verbod afleidt om tussen de administratie en de belastingplichtige akkoorden te sluiten over de beginselen die door die wet zijn opgelegd, maar dat dergelijke akkoorden over de feiten wel toegestaan zijn; en ook dat de administratie niet rechtsgeldig met de belastingschuldige een dading kan aangaan over de wettelijke bepalingen die de grondslag en het tarief van de belasting regelen of nog dat berusting niet mogelijk is in belastingzaken en de akte waarmee, in weerwil van die regel, de berusting gebeurt, met volstreekte nietigheid is behept; ten slotte dat de bedingen van een tussen partijen wettelijk gesloten overeenkomst niet tot gevolg kunnen hebben de bepalingen van openbare orde van de belastingwetten te ontduiken.

Er zijn evenwel gevallen waarin de belastingadministratie met de belastingplichtige overeenkomsten lijkt te sluiten over de toepassing van de wet (1), ongeacht of dit gebeurt via oplossingen die stilzwijgend gedurende enkele tijd worden aanvaard en worden beschermd door het beginsel van het gewettigd vertrouwen, dan wel in het duidelijk omschreven kader van geanticipeerde administratieve beslissingen, “ruling” genaamd. Voor het overige kunnen we ook wijzen op juridische mechanismen waarmee de belastingadministratie, zo lijkt het althans, met de belastingplichtige zou kunnen overeenkomen over de oplossing van het geschil; in die zin vermelden we het procedureel akkoord of de dading.

Wat valt hierover te denken in het licht van de fiscale openbare orde?

#### **1.- De akkoorden met de belastingadministratie over de toepassing van de wet**

40. Een sleutelbewering, afgeleid uit het openbareordekarakter van de fiscale wet, is dat er geen sprake kan zijn van akkoorden met de belastingadministratie over de wijze waarop de wet op de belastingplichtige moet worden toegepast.

Toch lijken dergelijke akkoorden te bestaan. Hun juridisch instrument zou, op indirecte wijze, het gevolg kunnen zijn van de eerbiediging van het *beginsel van het gewettigd vertrouwen*, of op meer directe wijze, de toepassing van het zogeheten mechanisme van de *ruling*.

Vooreerst, wat het *beginsel van het gewettigd vertrouwen* betreft, komt het erop aan te weten of de eerbiediging van dat beginsel niet betekent dat de belastingplichtige zich kan beroepen op de vroegere houding van de administratie, die misschien gedurende enkele aanslagjaren constant was, om staande te houden dat die houding bij die belastingplichtige op rechtmatige wijze de verantwoorde overtuiging heeft doen ontstaan dat de administratie ervan afzag de wet strikt toe te passen, eigenlijk dus een soort stilzwijgend akkoord om de toepassing van een wet

van openbare orde op een welbepaalde fiscale gedraging ter zijde te schuiven. (a)

Vervolgens, wat de *ruling* betreft, beschouwt een gedeelte van de gespecialiseerde rechtsleer de voorafgaande beslissing van de fiscus over een bijzondere kwestie die hem door een belastingplichtige wordt voorgelegd, als een soort contractuele vorm van toepassing van het fiscaal recht; voor sommigen sluiten de fiscus en de belastingplichtige, ondanks het feit dat de fiscale wetten de openbare orde raken, “een akkoord om elkaar ergens tegemoet te komen”. Is dat wel degelijk zo? (b)

## a.- Het beginsel van het gewettigd vertrouwen – Stilzwijgend akkoord?

### (i) Begrip

41. De oorsprong van het beginsel van het *gewettigd vertrouwen* is te vinden in het administratief recht<sup>140</sup>. Ut het administratieve contentieux is een corpus aan regels ontstaan, dat

---

<sup>140</sup> Over het beginsel van het gewettigd vertrouwen, dat een wezenlijk bestanddeel is van het beginsel van de rechtszekerheid, dat zelf een onderdeel is van het algemeen beginsel van goed bestuur, bestaat er een uitgebreide literatuurlijst. De onderstaande lijst, die niet beweert exhaustief te zijn, herneemt de belangrijkste publicaties in chronologische volgorde: J.-P. BOURS, “La sécurité juridique et le droit fiscal” in *La sécurité juridique*, Luik, Editions du Jeune Barreau de Liège, 1993, 227-254; K. LEUS, “Contra-legem werking van het rechtszekerheidsbeginsel, meer in het bijzonder van het vertrouwensbeginsel” (noot onder Cass. 27 maart 1992), *Not. Fisc. M.* 1993/3, 72-74; M. PAQUES, “Le principe de bonne administration et l’application de la loi fiscale. Présentation et mise en œuvre”, *Act. dr.* 1993, 399-483; B. PEETERS, “Rechts(on)zekerheid in het belastingrecht”, *TFR* 1994, 179-194; N. GEELHAND, “Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal” (noot onder Cass. 27 maart 1992), *RCJB* 1995, 57-105, 259-313 en 488-523; A. JUSTE, “Les principes de bonne administration en droit fiscal”, *RGF* 1995, 159-171; S. VAN CROMBRUGGE, “Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *TFR* 1996, 1-10; P. LEWALLE, “Légalité, sécurité, stabilité en droit administratif. Un équilibre introuvable?” in *Liber amicorum Yvon Hannequart et Roger Rasir*, Brussel, Bruylant, 1997, 231-254; B. PEETERS, “De werking contra legem van het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *AFT* 1997, 185-188 en *RGF* 1997, 146-149; R. ERGEC, “Le principe de légalité à l’épreuve des principes de bonne administration”, *RCJB* 1998, 13-25; P. HAUTFENNE, “Droit fiscal et principes de bonne administration”, *JLMB* 1999, 1124-1131; B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscaal legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT* 1999, 94-112; P. POPELIER, “Het rechtszekerheidsbeginsel- en het vertrouwensbeginsel vs het legaliteitsbeginsel voor het Hof van Cassatie”, *R.Cass.* 2000, 70-73; B. PEETERS, “Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijking van het begrip gerechtvaardigde verwachting”, *TFR* 2001, 167-171; S. VAN CROMBRUGGE, “De recente ontwikkelingen van het vertrouwensbeginsel in het Belgisch fiscaal recht” in *Liber amicorum Yvette Merchiers*, Brugge, Die Keure, 2001, 637 e.v.; M. MORIS, “Le droit au respect de la sécurité juridique et autres principes de bonne administration en droit fiscal ou la consécration de l’insécurité juridique?”, *JDF* 2002, 65-89 en 129-158; R. ROSOUX, “De la confiance légitime à l’accord tacite: le chemin le plus court passe par les principes de bonne administration”, *RGF* 2002, 92-103; V. DAUGINET en Y. LOIX, “Over de schijnbaar moeilijke verzoening tussen de legaliteit en de rechtsbescherming tegen onbehoorlijk bestuur in de fiscaliteit”, *AFT* 2003, 232-244; F. KONING, “Quelques considérations relatives au comportement fautif de l’administration fiscale dans l’établissement de la taxation ou dans le traitement du contentieux fiscal”, *RGCF* 2003, 48-51; V. SCORIELS, “Le principe de confiance légitime en matière fiscale et la jurisprudence de la Cour de cassation”, *JT* 2003, 301-310; H. VAN DEN BERGH, “Grenzen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel”, *TFR* 2003, 211-221; B. PEETERS, “De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof”, *TBP* 2005, 334-350; B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d’Echternach?” in *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Brussel, Bruylant, 2010, 41-65; F. VERMEERSCH, “Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *AFT* 2010, 38-62; Th. AFSCHRIJFT en L. ACHTARI, “Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal” in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2012*, Brussel, Larcier, 2013, 419-438; P. POPELIER, “Het vertrouwensbeginsel versus het legaliteitsbeginsel: het kalf is verdrongen, maar wanneer dempt men de put?” (noot onder Cass. 15 februari 2013), *AFT* 2013, 50-55; L. VANDENBERGHE, “Rechtmatig vertrouwen in actieve vergissingen van de administratie: begaat het Hof van Cassatie een actieve vergissing, met miskenning van de Europese btw- en

werd verheven tot de rang van algemeen rechtsbeginsel en omschreven als beginsel van goed bestuur. Dat corpus bevat een serie gevarieerde voorschriften die de administratieve actie beteugelen<sup>141</sup>.

Daartoe behoren onder meer: het beginsel van *fair play*, dat de administratie verplicht zich correct te gedragen in haar betrekkingen met de bestuurden, zonder de uitoefening van hun rechten te bemoeilijken; het *motiverings*beginsel, dat de motivering van de administratieve handelingen oplegt; het beginsel van *openbaarheid*, dat de bestuurde de mogelijkheid biedt om hem de administratieve handelingen die hem aanbelangen, te doen meedelen; het voorzorgsbeginsel, dat de administratie verplicht haar handelingen terdege voor te bereiden en zo nodig de bestuurde de mogelijkheid biedt binnen een redelijke termijn gehoord te worden; het verbod op *bevoegdheidsafwending*, dat de administratie verbiedt een administratieve handeling te stellen uitsluitend met een ander doel dan dat waarvoor die handeling werd ingesteld; het beginsel van onpartijdigheid of van *verbod van willekeur*; het *rechtszekerheidsbeginsel*.

Het *rechtszekerheidsbeginsel* vertoont twee luiken: de *objectieve* rechtszekerheid, die impliceert dat de bronnen en de inhoud van het recht duidelijk zijn, dat het recht een stabiel karakter heeft en dat de naleving ervan door de rechterlijke macht wordt gewaarborgd, en de *subjectieve* rechtszekerheid op grond waarvan de burger gerechtigd is te eisen dat het bestaan en het behoud van zijn subjectieve rechten worden verzekerd.

Het beginsel van het *gewettigd vertrouwen* is een deel van het rechtszekerheidsbeginsel, in de subjectieve component ervan.

42. De verschillende componenten van het *algemeen beginsel van behoorlijk bestuur* vormen een catalogus verplichtingen voor de administratieve overheid. Het zijn gedragsregels, geen vergoedingsregels. Bij de miskennis ervan kunnen de gewone sancties van de onwettigheid worden toegepast: de nietigverklaring of de weigering van toepassing, enerzijds, de vergoeding van de veroorzaakte schade, anderzijds.

Het beginsel van het *gewettigd vertrouwen* is een uitzondering op die regel: het beperkt zich niet ertoe een gedragsnorm te identificeren die de administratie zou verbieden de burger op een dwaalspoor te brengen; het roept tevens een wijze van straffen in het leven die specifiek is voor de miskennis van die norm, door de administratie te verplichten de rechtmatige verwachtingen van de burger in te lossen die zij heeft kunnen wekken door hem op een dwaalspoor te brengen.

Het gaat om een specifieke wijze van herstel in natura, ingegeven door de bijzondere aard van de configuratie van het geschil. Het valt op dat het traditionele herstel in natura, in de vorm van de vernietiging van de litigieuze handeling of van de weigering tot toepassing, weinig nut voor de rechtzoekende zou hebben. De vergoeding bij equivalent, van haar kant, is niet onmogelijk maar gaat gepaard met een resem onzekerheden met betrekking tot het drievoudig bewijs dat moet worden geleverd: het bewijs van de fout, het bewijs van de schade en het bewijs van het

---

douanerechtspraak?”, *TFR* 2014, 278-297; C. PARMENTIER, “Le principe de confiance légitime en droit fiscal”, *JLMB* 2015, 83-87.

<sup>141</sup> *Jv. Cass.* 2003, Brussel, Belgisch Staatsblad, 435 e.v.



oorzakelijk verband tussen de fout en de schade.

Van de drie bewijzen is dat van de schade zonder twijfel het moeilijkst om te leveren. Het bewijs van de fout zorgt niet voor problemen; dat van het oorzakelijk verband evenmin, althans wanneer de schade eenmaal bewezen is. Dat bewijs van de schade is echter problematische. Als we het, traditionele, voorbeeld nemen van de belastingplichtige die zijn bezwaarschrift te laat indient nadat hij door de administratie in de war werd gebracht omtrent de na te leven termijn, wordt de omvang van die kwestie meteen duidelijk: door het onzekere resultaat van het onderzoek van het bezwaarschrift is het niet mogelijk te stellen dat de ontheffing, waarop de belastingplichtige beweert recht te hebben, hem toegekend zou zijn, en bijgevolg, dat zijn schade voortvloeit uit de omstandigheid dat zijn aanslag niet werd ontheven<sup>142</sup>.

Aangezien het *gewettigd vertrouwen* de administratie verplicht de gerechtvaardigde verwachtingen van de burger in te lossen, verliest het gehele debat over het bewijs van de schade zijn belang. Wanneer we opnieuw het voorbeeld nemen, dat hierboven werd besproken, van de ambtenaar die de belastingplichtige in de war brengt omtrent de termijn om het bezwaarschrift in te dienen, wordt de administratie, doordat het beginsel van het gewettigd vertrouwen wordt aangevoerd, verplicht zijn bezwaarschrift te onderzoeken, ook al werd het te laat ingediend.

43. Het beginsel van het *gewettigd vertrouwen* wekte al heel vlug de belangstelling van de fiscale rechtsleer, niet zozeer voor de implicaties ervan inzake de ontvankelijkheid van de laattijdige bezwaarschriften<sup>143</sup>, dan wel voor de geschiktheid ervan om de strengheid van de belastingwet te temperen en, bijgevolg, om de fiscale druk op sommige belastingbetalers te verminderen.

Aldus ontstond het idee om dat beginsel aan te voeren om ten voordele van sommige belastingplichtigen het behoud te verantwoorden van voordelen die hun per vergissing werden toegekend, waarbij het gewettigde vertrouwen ervoor zorgde dat dat die fout werd omgezet in een gunst waarop de administratie niet meer kon terugkomen.

Dat procedé werd bekritiseerd. Er werd onder meer erop gewezen dat het strijdig was met het openbareordekarakter van de fiscale wetgeving, met de beginselen van legaliteit en annaliteit van de belasting, of nog met het beginsel van de gelijkheid tussen de belastingplichtigen. Die argumentatie, die wordt samengebracht onder de generieke benaming legaliteitsbeginsel, berust grotendeels op het idee volgens hetwelk de belastingschuld moet ontstaan door de uitwerking van de wet, zonder dat een akkoord tussen de belastingplichtige en de administratie of andere eenzijdige beslissingen van de administratie enige rol kunnen spelen<sup>144</sup>.

## (ii) *Rechtspraak van het Hof*

44. In het begin was er het arrest van 27 maart 1992, waarbij het Hof aanvaardde dat de bodemrechter, in belastingzaken, toepassing kon maken van het beginsel van het gewettigd

<sup>142</sup> M. PAQUES, *op. cit.*, 1993, 459; V. SCORIELS, *op. cit.*, 303.

<sup>143</sup> Er waren trouwens nog andere juridische mechanismen waarmee de ontvankelijkheid van het bezwaarschrift kon worden verzekerd. Zo kon, bijvoorbeeld, de onoverkomelijke rechtsdwaling de klager die op een dwaalspoor was gezet, nog enige hulp bieden. Zie Cass. 23 mei 1977, AC 1977, 973.

<sup>144</sup> C. SCAILTEUR, "La responsabilité des renseignements erronés en matière d'impôt", *RGF* 1979, 114.

vertrouwen.

De omstandigheden van die zaak zijn heel eenvoudig: een autohandelaar had occasievoertuigen gekocht. Bij die aankopen had hij de btw betaald aan de verkopers. Laatstgenoemden hadden ook facturen opgesteld die echter bepaalde onregelmatigheden vertoonden. Die onregelmatigheden, ook al kwamen ze herhaaldelijk voor, hadden nooit geleid tot opmerkingen vanwege de administratie, die altijd de aftrek had aanvaard van de door de handelaar betaalde voorbelasting.

Plots veranderde de administratie echter van mening en besliste de onwettigheid van de facturen aan te voeren om de handelaar het recht op aftrek van de betaalde belasting te ontzeggen.

De redenen van die ommekeer waren vrij banaal. De verkopers van de occasievoertuigen, door de wet aangesteld om de belasting voor rekening van de Staat in te zamelen, waren in werkelijkheid autozwendelaars die de btw niet terugbetaalden aan de Schatkist. Door de aftrek te weigeren van de door de autohandelaar betaalde voorbelasting, wilde de administratie aldus de gevolgen van het in gebreke blijven van de verkoper afwentelen op de medecontractant<sup>145</sup>.

Het hof van beroep verwierp de aanspraken van de administratie en steunde daartoe op het beginsel van goed bestuur. De Staat stelde tegen die beslissing in cassatieberoep bij het Hof. Het Hof bevestigde het bestreden arrest en oordeelde “dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur het recht op rechtszekerheid insluiten; dat die beginselen ook gelden ten aanzien van het fiscaal bestuur”, “dat het recht op rechtszekerheid onder meer inhoudt dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid; dat daaruit volgt dat de door de overheid opgewekte gerechtvaardigde verwachtingen van de burger in de regel moeten worden gehonoreerd”<sup>146</sup>.

45. De toenmalige rechtsleer beschouwde die beslissing als de bekrachtiging van een afwijking van het beginsel van het gewettigd vertrouwen. Zij liet nochtans andere vragen onbeantwoord, onder meer betreffende de manier waarop dat beginsel kan worden verzoend met de naleving van de wettelijkheid<sup>147</sup>. De meerderheid van de rechtsleer lijkt van mening te zijn geweest dat het arrest van 27 maart 1992 tot gevolg had dat “la croyance est honorée, sauf si l’administration dispose d’un motif valable pour ne pas le faire, c’est-à-dire si la protection de l’administré est contraire à un intérêt public concret et impérieux”<sup>148</sup>.... De toepassing van het beginsel van het gewettigd vertrouwen impliceerde dus dat de voorhanden zijnde belangen worden afgewogen.

Die zienswijze werd verdedigd met verwijzing naar twee arresten van het Hof, respectievelijk

<sup>145</sup> B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d’Echternach?”, *l.c.*, 49.

<sup>146</sup> Cass. 27 maart 1992, AC 1991-92, 727.

<sup>147</sup> V. SCORIELS, *op. cit.*, nr. 13, 304; N. GEELHAND, *op. cit.*, 521.

<sup>148</sup> V. SCORIELS, *op. cit.*, nr. 18, 305; B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d’Echternach?”, *l.c.*, 51; N. GEELHAND, *op. cit.*, 518.

van 29 mei 1992<sup>149</sup> en van 8 januari 1993<sup>150</sup>, die leken af te wijken van de leer van het arrest van 27 maart 1992. Dat verschil kon worden verklaard door gebruik te maken van het idee van de afweging van de belangen<sup>151</sup>.

In werkelijkheid was dat verschil louter schijn: de twee bewuste arresten betroffen een kwestie waarmee het gewettigde vertrouwen geen verband hield. Ze gingen weliswaar over de traditionele problematiek van het niet-ontvankelijk bezwaarschrift. De niet-ontvankelijkheid was echter het gevolg van een fout van de belastingplichtige die niet berustte op een fout van de administratie, maar, in het ene geval, te wijten was aan de omstandigheid dat de belastingplichtige zijn brief aan het verkeerde adres had verzonden<sup>152</sup>, en, in het andere, dat hij vergeten was zijn bezwaarschrift te ondertekenen<sup>153</sup>. De belastingplichtigen verweten de administratie het beginsel van behoorlijk bestuur te hebben miskend, doordat zij, op eigen initiatief, hen niet op de hoogte had gebracht van hun fouten en hun niet de kans had geboden die fouten te herstellen.

We zien dat die arresten misschien betrekking hebben op het beginsel van behoorlijk bestuur, maar niet specifiek op het beginsel van het gewettigde vertrouwen. Hier werd de component *fair play* van het beginsel van behoorlijk bestuur bedoeld: de belastingplichtigen leidden daaruit af dat de administratie verplicht was hen te helpen, hen bij te staan en te steunen.

Het Hof heeft een dergelijke extensieve uitlegging van het beginsel van *fair play* verworpen door aan te dringen op de nauwgezette toepassing van de regels betreffende het indienen van de bezwaarschriften en door uit die regels af te leiden dat de administratie niet de verplicht is om vanwege de beginselen van goed bestuur de belastingplichtige op de hoogte te brengen van de fouten in zijn bezwaarschrift zodat hij ze kan verbeteren.

46. In de daaropvolgende jaren heeft het Hof verscheidene beslissingen gewezen die in de lijn liggen van het voornoemde arrest van 27 maart 1992.

In een arrest van 13 februari 1997<sup>154</sup> heeft het woord voor woord de formulering hernomen van het arrest van het arrest van 27 maart 1992. Die zaak ging over een aanslag voor het aanslagjaar 1988 die door de administratie ambtshalve was vastgesteld daar de belastingplichtige zijn belastingaangifte niet binnen de wettelijke termijn had teruggestuurd. De inspecteur die met het onderzoek van het bezwaar belast was, had eerst de boekhouding van de belastingplichtige gecontroleerd en de feitelijke gegevens van het dossier onderzocht, meer bepaald de stukken ter verantwoording van de lasten, en was tot de slotsom gekomen dat het litigieuze aanslagjaar geen belastbare winst vertoonde en had de belastingplichtige een akkoord voorgesteld om een einde te maken aan het geschil. De belastingplichtige had die voorstellen aanvaard.

Vervolgens veranderde de administratie van mening. Het Hof verwierp het cassatieberoep van de administratie tegen de beslissing van het hof van beroep die de belastingplichtige gelijk gaf

<sup>149</sup> Cass. 29 mei 1992, AC 1991-92, 919.

<sup>150</sup> Cass. 8 januari 1993, FJF 1993, 485.

<sup>151</sup> B. PEETERS, *ibid.*

<sup>152</sup> Cass. 8 januari 1993, FJF 1993, 485.

<sup>153</sup> Cass. 29 mei 1992, AC 1991-92, 919.

<sup>154</sup> Cass. 13 februari 1997, AC 1997, nr. 84.

en beval dat de overeenkomst die werd gesloten om een einde te maken aan het geschil nageleefd moest worden, en overwoog als volgt:

“Overwegende dat het hof van beroep, zonder op dat punt te worden bekritiseerd, beslist dat het akkoord betrekking had op een feitenkwestie, namelijk de hoegrootheid van het belastbaar inkomen;

Overwegende dat uit het arrest niet blijkt dat voornoemd akkoord ook maar het geringste voorbehoud bevatte of op een dwaling of een ander wilsgebrek berustte, dat na het sluiten van dat akkoord nieuwe elementen aan het licht gekomen zijn en dat het akkoord geen rekening hield met het juiste bedrag van de belastbare inkomsten van verweerster;

Overwegende dat de algemene beginselen van een goede rechtsbedeling het recht op rechtszekerheid insluiten; dat die beginselen bindend zijn voor het bestuur van financiën;

Dat het recht op rechtszekerheid onder meer inhoudt dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid; dat bijgevolg de openbare diensten in beginsel de gewettigde verwachtingen die zij bij de burger hebben gewekt dienen in te lossen;

Dat het hof van beroep de beslissing dat bovengenoemd akkoord bindend was voor het bestuur, naar recht verantwoordt”.

Het arrest van 11 mei 1998<sup>155</sup> betreft een zaak waarin de partijen twistten over de raming van een voordeel in natura. De belastingplichtige raamde het op 270.000 Belgische frank en grondde die raming op een akkoord met de administratie. De administratie, van haar kant, raamde het voordeel op 600.000 frank. Op het cassatieberoep tegen het arrest dat de belastingplichtige gelijk had gegeven en beslist had dat de administratie gebonden was door de raming waarmee zij had ingestemd, overwoog het Hof als volgt:

“Overwegende dat het arrest vaststelt dat de administratie het bedrag van de inkomsten van verweerder verhoogd heeft met 600.000 frank per aanslagjaar, uit hoofde van voordelen die voortvloeien uit het gebruik van een voertuig dat toebehoorde aan de vennootschap waarin hij de functie van bestuurder uitoefende, dat de verweerders zich beriepen op een eerder met de administratie over een bedrag van 270.000 frank gesloten akkoord, en dat het bestaan van dat akkoord door de administratie niet ontkend wordt;

Overwegende dat het hof van beroep, zonder dienaangaande bekritiseerd te worden, oordeelt dat het akkoord betrekking had op een feitelijke kwestie, namelijk de raming van een voordeel in natura;

Overwegende dat uit het arrest niet blijkt dat voornoemd akkoord ook maar het geringste voorbehoud bevat of door dwaling of enig ander wilsgebrek is aangetast, of dat er na het sluiten van voornoemd akkoord nieuwe gegevens zijn ontdekt;

Overwegende dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur het recht op rechtszekerheid

---

<sup>155</sup> Cass. 11 mei 1998, AC 1998, nr. 237.

omvatten; dat die beginselen bindend zijn voor de administratie van Financiën;

Dat het recht op rechtszekerheid onder meer impliceert dat de burger vertrouwen moet kunnen stellen in wat alleen als een vaste beleids- en bestuursregel kan worden opgevat; dat de overheidsdiensten bijgevolg, in de regel, de burger niet mag beschamen in de gerechtvaardigde verwachtingen die zij bij hem hebben gewekt;

Dat het hof van beroep, door te overwegen dat de administratie voor de litigieuze aanslagjaren gebonden was door het akkoord over de raming van een voordeel in natura, zijn beslissing naar recht verantwoordt;

Dat het middel niet kan worden aangenomen”.

47. Die arresten van 1997 en 1998 zijn echter niet zo doorslaggevend als lijkt. Ze nemen weliswaar de formulering over van het arrest van 27 maart 1992, die ze lijken te bevestigen. Er moet echter op worden gewezen dat het Hof, in elk arrest, dezelfde precisering aanbrengt, die van belang is, en die niet voorkomt in het arrest van 1992: het zorgt immers ervoor erop te wijzen “dat het hof van beroep, zonder dienaangaande bekritiseerd te worden, oordeelt dat het akkoord betrekking had op een feitelijke kwestie, namelijk de raming van een voordeel in natura/de hoegrootheid van het belastbaar inkomen”.

De draagwijdte van die vermelding moet worden onderstreept. Enerzijds impliceert die vermelding niet dat het Hof zou hebben overwogen dat de raming van een voordeel in natura of de vaststelling van het belastbaar inkomen feitelijke kwesties zijn. Het is namelijk de appelrechter die dat heeft beslist en de partijen voeren daartegen geen enkel middel aan. Anderzijds beperkt het Hof, door te vermelden dat het akkoord betrekking heeft op een feitelijke kwestie, de draagwijdte van de regel van het gewettigd vertrouwen, die het verderop in het arrest verwoordt, tot louter de akkoorden over die feitelijke kwesties. De arresten zeggen niets over de vraag of akkoorden de administratie zouden kunnen binden indien ze betrekking hebben op rechtskwesties.<sup>156</sup>

De arresten van 1997 et 1998 vormen dus geen ommekeer van de rechtspraak in vergelijking met dat van 27 maart 1992. Ze doen uitspraak over een andere kwestie die trouwens nooit echt ter discussie stond<sup>157</sup>: namelijk de vraag in welke mate de fiscus gebonden is door akkoorden over feitelijke kwesties.

48. In de rechtsleer zal het arrest van 27 maart 1992 een gedachtestroom in gang zetten volgens welke het Hof blijkbaar zou toestaan dat het beginsel van het gewettigd vertrouwen voorrang heeft op het legaliteitsbeginsel in belastingzaken, dus de voorrang van de individuele akkoorden op de strikte toepassing van de wet. Een dergelijke, op het minst substantiële, afwijking van het feit dat het fiscaal recht de openbare orde raakt, hoorde op een krachtige wijze juridisch verantwoord te worden. Daartoe werden geleerde constructies uitgewerkt: ze beruften op het subtiele aanvoeren van de hiërarchie der normen aan het beginsel van de rechtszekerheid

<sup>156</sup> Vgl. M. PAQUES, *op. cit.*, 455; V. SCORIELS, *op. cit.*, 305, nr. 19.

<sup>157</sup> Vgl. B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d’Echternach?”, *l.c.*, 51-52.

een grondwettelijke waarde toe te kennen.

Het beginsel van de rechtszekerheid is, zei men, een algemeen rechtsbeginsel. Dat beginsel heeft evenwel een grondwettelijke waarde aangezien het voortvloeit uit het grondwettelijk bestel en uit de regel van de rechtsstaat. Daaruit volgt, zo ging men verder, dat genoemd beginsel voorrang kan hebben op de toepassing van de geschreven regel, aangezien de grondwettelijke beginselen voorrang hebben op de geschreven wet<sup>158</sup>.

49. Die uitleg was waard wat hij waard was. Vanaf het jaar tweeduizend werd hij van de kaart geveegd door verscheidene arresten van het Hof.

Het arrest van 3 november 2000<sup>159</sup> betrof de aftrek door een belastingplichtige van verliezen, die waren aangemerkt als bedrijfsverliezen door een met de administratie gesloten akkoord, maar die dat, in werkelijkheid, niet waren en, bijgevolg, niet aftrekbaar waren.

Het beroep van de belastingplichtige tegen het arrest dat geweigerd had om de administratie te dwingen de inhoud van dat akkoord na te leven, werd bij het Hof aanhangig gemaakt en het Hof heeft het middel als zou het beginsel van het gewettigd vertrouwen zijn miskend, verworpen op grond dat:

“Overwegende dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur het recht op rechtszekerheid insluiten; dat die beginselen ook gelden ten aanzien van het fiscaal bestuur;

Dat het recht op rechtszekerheid van een individuele belastingplichtige geen onbeperkt recht is en onder omstandigheden moet wijken voor het legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Grondwet dat de rechtszekerheid en gelijkheid verzekert ten bate van alle belastingplichtigen;

Dat het recht op rechtszekerheid inzonderheid niet inhoudt dat een ambtenaar die met een belastingplichtige een akkoord heeft gesloten waarbij aan deze in strijd met uitdrukkelijke wetsbepalingen bepaalde voordelen werden verleend, aanspraak zou kunnen maken op de toepassing van een akkoord dat in zijn hoofde geen gerechtvaardigde verwachtingen kan scheppen;

Overwegende dat de appelrechters vaststellen dat: 1. de eisers aanspraak maken op een onwettig voordeel op grond van een individueel akkoord in strijd met de vigerende wet gesloten in 1985; 2. dit akkoord ten aanzien van de eisers geen gerechtvaardigde verwachtingen vermocht op te leveren; 3. het fiscaal onderzoek van het eerste aanslagjaar waarin, volgens het akkoord, de beweerde verliezen zouden recupereerbaar zijn, duidelijk uitwijst dat aan de voorwaarden inzake aftrekbaarheid geenszins is voldaan, zodat derhalve de administratie volkomen gerechtigd was de betwiste aanslagen te vestigen zonder rekening te houden met de bepalingen van dit akkoord;

Dat zij zonder miskening van de in het onderdeel aangewezen rechtsbeginselen oordelen dat het legaliteitsbeginsel zich te dezen verzet tegen de uitvoering van het akkoord”.

---

<sup>158</sup> *Ibidem*, 45-47.

<sup>159</sup> Cass. 3 november 2000, AC 2000, nr. 596 met concl. adv.-gen. THUIS.

Het arrest van 6 november 2000<sup>160</sup> neemt geen andere wending. In deze zaak kwam het erop aan te weten of de belastingplichtige wiens belastbaar inkomen gedurende vele jaren op forfaitaire wijze werd vastgesteld, daardoor een recht verkrijgt zodat zijn forfaitair geraamde inkomsten niet ter discussie worden gesteld, althans niet voor het verleden. Het Hof, bij wie het beroep aanhangig was gemaakt tegen het arrest dat het recht van de administratie aannam om forfaitaire ramingen te weren, maar enkel voor de toekomst, verwierp het cassatieberoep om volgende reden:

“Overwegende dat het arrest vaststelt dat de belastbare winsten van het landbouwbedrijf van de verweerders ‘gedurende vele jaren’ zijn bepaald op forfaitaire grondslagen die door de administratie zijn vastgesteld in overleg met de representatieve landbouworganisaties overeenkomstig artikel 248, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), dat de verweerders voor de aanslagjaren 1986 en 1987, ‘in hun belastingaangiften voor (die) wijze van belastingheffing hebben gekozen’, maar dat een op 21 maart 1988 gedane controle ‘het bestaan aan het licht heeft gebracht van bijzondere exploitatievoorwaarden (...) waaruit inkomsten bleken die aanzienlijk hoger lagen dan die’ welke volgens die forfaitaire belastingschalen waren geraamd en dat de administratie derhalve de door de verweerders in 1985 en 1986 behaalde winsten volgens andere criteria heeft vastgesteld;

Dat het arrest, ofschoon het toegeeft dat ‘het feit dat de administratie de inkomsten gedurende verschillende jaren op forfaitaire wijze heeft belast, geen verkregen recht aan de zijde van de belastingplichtige doet ontstaan’ en dat ‘de administratie (...), krachtens het beginsel van de annaliteit van de belasting, wettelijk kan afwijken van haar vroegere handelwijze’, op de gronden die het middel bekritiseert en die gebaseerd zijn op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur beslist dat ‘die nieuwe wijze van belastingheffing pas geldt vanaf het belastbare referentietijdvak in de loop waarvan de controle plaatsvond’;

Overwegende dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, die bindend zijn voor het Bestuur van Financiën, het recht op rechtszekerheid insluiten en o.m. inhoudt dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat hij niet anders kan opvatten dan als een vaste gedrags- en beleidsregel krachtens welke de openbare diensten de door hen gewekte gerechtvaardigde verwachtingen moeten inlossen;

Overwegende, enerzijds, dat luidens artikel 265, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), waarin het beginsel van de annaliteit van de belasting is neergelegd, de voor een aanslagjaar verschuldigde belasting wordt gevestigd op de inkomsten welke de belastingplichtige behaald of verkregen heeft gedurende het belastbaar tijdperk;

Dat, anderzijds, krachtens de artikelen 245, eerste lid, en 246, eerste lid, van dat wetboek, de administratie der directe belastingen niet verplicht is de door de belastingplichtige aangegeven inkomsten en andere elementen tot grondslag te nemen voor de belasting, wanneer zij ze als onjuist beschouwt, maar, ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van de belastingschuld, alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen kan aanvoeren, met uitzondering van de

---

<sup>160</sup> Cass. 6 november 2000, AC 2000, nr. 599 met concl. eerste adv.-gen. LECLERCQ in *Pas*.

eed;

Overwegende dat uit die bepalingen volgt dat de administratie weliswaar de door de belastingplichtige behaalde winsten voor bepaalde aanslagjaren mag vaststellen aan de hand van een forfaitaire belastingschaal, maar dat zij door die wijze van ramen niet gebonden is voor de latere aanslagjaren, daar de belastbare grondslag van elk aanslagjaar, rekening houdend met de werkzaamheden van de belastingplichtige, wordt vastgesteld op grond van zijn werkelijk verkregen inkomsten, en dat de bewijselementen die de administratie daartoe kan aanvoeren van jaar tot jaar kunnen verschillen, zonder dat haar vroegere houding, zelfs als die gedurende verschillende aanslagjaren onveranderd is gebleven, bij de belastingplichtige de gewettigde overtuiging kan wekken dat de administratie voor latere aanslagjaren geen gebruik zal maken van haar recht om andere bewijselementen aan te dragen;

Overwegende dat het hof van beroep derhalve, door uitspraak te doen zoals het gedaan heeft, de aangevoerde wetsbepalingen heeft geschonden”.

50. De rechtsleer heeft niet nagelaten erop te wijzen dat de twee voormelde arresten anders zijn opgesteld: het arrest van 6 november herneemt immers de formulering van het arrest van 1992, terwijl het arrest van 3 november deze ordent door uitdrukkelijk te preciseren “dat het recht op rechtszekerheid van een individuele belastingplichtige geen onbeperkt recht is en onder omstandigheden moet wijken voor het legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Grondwet dat de rechtszekerheid en gelijkheid verzekert ten bate van alle belastingplichtigen”.

De verklaring voor dat verschil is allicht dat het arrest van 6 november werd gewezen door de Franstalige afdeling van de eerste kamer, die ook het arrest van 1992 had gewezen, terwijl het arrest van 3 november door de Nederlandstalige afdeling was gewezen.

De twee beslissingen onderscheiden zich hoe dan ook van die van 1992, in zoverre ze aan het licht brengen dat het vertrouwensbeginsel soms moet wijken voor andere eisen. Het arrest van 3 november wijst daar uitdrukkelijk op; dat van 6 november impliciet.

51. Een arrest van 3 juni 2002<sup>161</sup> betreft de bewijskracht van een boekhouding die werd gevoerd volgens bepaalde regels, die door de administratie plots opnieuw in vraag werden gesteld voor een welbepaald aanslagjaar, terwijl ze die gedurende verschillende jaren had aanvaard. Op het cassatieberoep tegen het arrest, dat beslist had dat de administratie het beginsel van het rechtmatig vertrouwen niet had miskend, heeft het Hof dat arrest vernietigd om de volgende redenen:

“Overwegende dat uit de vaststellingen van het arrest blijkt dat de administratie op grond van een beoordeling in feite heeft beslist dat de boekhouding van de eisers niet bewijskrachtig was en de belastbare inkomsten van het aanslagjaar 1993 volgens een forfaitaire schaal heeft vastgesteld;

Overwegende dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, die bindend zijn voor het bestuur van Financiën, het recht op rechtszekerheid omvatten. Dat recht houdt met name in dat

---

<sup>161</sup> Cass. 3 juni 2002, AC 2002 nr. 337 met concl. eerste adv.-gen. LECLERCQ.



de burger moet kunnen vertrouwen op wat volgens hem niet anders dan een vaste gedragsregel en een regel van bestuur kan zijn en krachtens hetwelk de openbare diensten dienen te voldoen aan de bij hem gewekte gewettigde verwachtingen;

Overwegende dat het arrest beslist dat, zoals de eisers betoogden, “de bewijskracht van de boekhouding bij vorige controles nooit is betwist” door de administratie;

Dat het arrest, nu het vermeldt “dat de belastingplichtige zich niet altijd op een vroeger gedogen vanwege de administratie mag beroepen om de schending van de wetsbepalingen als een vorm van verkregen recht voor zich op te eisen, te dezen *het recht om zich te beroepen op een niet-bewijskrachtige boekhouding, daar een dergelijke houding in strijd is met het feit dat de belastingwet de openbare orde raakt en met het beginsel van de eenjarigheid van de belasting*”, zijn beslissing niet naar recht verantwoordt”.

Het arrest van 3 juni 2002 motiveert zijn beslissing op grond van de vermelding dat “de administratie op grond van een beoordeling in feite heeft beslist dat de boekhouding van de eisers niet bewijskrachtig was”. Die formulering herinnert in zekere zin aan de arresten uit 1997 en 1998, waarin het Hof had vastgesteld dat “het hof van beroep beslist dat het akkoord betrekking had op een feitenkwestie”.

Die twee elementen zijn echter verschillend van aard. Doordat de arresten uit 1997 en 1998 erop wijzen, zonder dat het middel tegen die overwegingen opkomt, dat “*het hof van beroep beslist dat het akkoord betrekking had op een feitenkwestie*”, bepalen ze de teneur van het bestreden arrest zonder zijn wettelijke geldigheid te beoordelen. Door vast te stellen dat de appelrechter het geschilpunt als een feitenkwestie heeft omschreven en op dat punt geen kritiek te uiten, neemt het Hof dat gegeven enkel als premisse voor zijn redenering over, zonder het verder te onderzoeken.

Het arrest van 3 juni 2002 is anders opgebouwd: doordat het stelt dat “*de administratie op grond van een beoordeling in feite heeft beslist dat de boekhouding van de eisers niet bewijskrachtig was*”, wijst het niet op een dwingende premisse van de redenering van het Hof, namelijk een feitelijke vaststelling van de feitenrechter. In werkelijkheid drukt het de beoordeling, door het Hof, van de aard van het geschilpunt uit. Het Hof stelt zijn analyse tegenover die van de appelrechter: deze had beslist dat de vraag naar de bewijskracht van de boekhouding het recht betrof; het Hof oordeelt daarentegen dat ze de feiten betreft.

52. Een paar dagen later heeft de Franstalige afdeling van de derde kamer van het Hof, in een arrest van 14 juni 2002<sup>162</sup>, over een soortgelijke vraag uitspraak gedaan. In dit geval ging het om de aftrek van een bedrijfslast die de administratie gedurende verschillende aanslagjaren zonder verpinken had aanvaard en die zij beweerde niet langer te kunnen dulden. Het Hof verwerpt als volgt de grief van miskenning van het vertrouwensbeginsel waaruit de belastingplichtige, de eiser in cassatie, had afgeleid dat de administratie door haar eerdere gedrag daartoe gebonden was:

“Overwegende dat de administratie voor elk aanslagjaar kan nagaan of de kosten of lasten die

<sup>162</sup> Cass. 14 juni 2002, AC 2002, nr. 360.

de belastingplichtige van zijn bedrijfsinkomsten wil aftrekken al dan niet beroepskosten zijn; overwegende dat de door de eisers aangevoerde beginselen en artikel 50, §2, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 geen verband houden met die vraag die het recht en niet de feiten betreft”.

Uit het arrest van 14 juni 2002 blijkt aldus dat het beroepsmatige karakter van een uitgave het recht betreft. In soortgelijke zin preciseert een arrest van 20 november 2006 dat “de kwalificering van de inkomsten van een belastingplichtige, vastgelegd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen”, eveneens een juridische aangelegenheid is<sup>163</sup>.

53. De omschrijving van de beoordeling van de bewijskracht van de boekhouding als een “beoordeling in feite” kan verwarring zaaien: welk verschil bestaat er tussen de beoordeling van de bewijskracht van een boekhouding en die van een bedrijfslast? In beide gevallen moet de wet op de feiten worden toegepast.

Het Hof lijkt dat te hebben ingezien, daar het in een arrest van 10 december 2009 heeft beslist dat “de burger (...) niet kan verwachten dat het bestuur tegen de wettelijke regels in, over de jaren heen een onregelmatige boekhouding als bewijskrachtig zou blijven beschouwen” en heeft daaruit afgeleid dat “de appelrechters niet wettig konden oordelen dat de controleambtenaar naar aanleiding van de vroegere controles had ingestemd met de wijze waarop de boekhouding tijdens de voorgaande jaren was gevoerd en zij evenmin wettig konden beslissen dat de eiser aldus een gerechtvaardigde verwachting bij de verweerster had gecreëerd”<sup>164</sup>.

54. Ondertussen had het Hof, op 30 mei 2008, op de eensluidende conclusie van het openbaar ministerie, een arrest gewezen dat in verband moet worden gebracht met het arrest van 3 november 2000. Net als laatstgenoemd arrest breekt het arrest van 30 mei 2008 resoluut met de klassieke formulering uit het arrest van 27 maart 1992. Dat was natuurlijk de bedoeling. Het Hof vermeldt in dat arrest:

***“De beginselen van behoorlijk bestuur, die het recht op rechtszekerheid omvatten, zijn bindend voor de belastingadministratie; zij moet de wet toepassen en het staat haar niet vrij afstand te doen van haar verplichting om de wettelijk verschuldigde belasting vast te stellen. Het recht op rechtszekerheid houdt niet in dat de belastingplichtige zich zou kunnen beroepen op de vroegere gedragslijn van de administratie, zelfs niet als die gedurende verschillende aanslagjaren ongewijzigd blijft, daar die gedragslijn bij hem niet de gewettigde overtuiging heeft kunnen wekken dat de administratie afzag van de strikte toepassing van de wet”.***<sup>165</sup>

<sup>163</sup> Cass. 20 november 2006, AC 2006, nr. 578.

<sup>164</sup> Cass. 10 december 2009, AC 2009, nr. 736, met concl. adv.-gen. THUIS.

<sup>165</sup> Cass. 30 mei 2008, AC 2008, nr. 334.

Die oplossing zal in verschillende latere arresten worden herhaald<sup>166,167,168</sup>. Ze is de laatste stand in de rechtspraak van het Hof.

**(iii) Beoordeling**

55. De ontwikkeling van de rechtspraak van het Hof van 1992 tot heden roept ongetwijfeld vragen op over de reden van die ontwikkeling. Gaat het om een ommekeer in de rechtspraak of om een verfijning van een zelfde gedachte?

Op die vraag kan net hetzelfde worden geantwoord als op talrijke andere juridische problemen: verschillende lezingen zijn mogelijk.

Voor sommigen betekent het arrest van 27 maart 1992, dat aan de oorsprong van de ontwikkeling ligt, een beslissende doorbraak in de bescherming van de belastingplichtige, een nieuw paradigma, terwijl eminente beoefenaars van de cassatietechniek dan weer opmerken dat voornoemd arrest op een aantal belangrijke punten voorbehoud maakt. Afdelingsvoorzitter Parmentier schrijft over die beslissing: “Cet arrêt doit être lu avec attention et prudence, ce que ne font pas un grand nombre de commentateurs. Tout d’abord, la Cour utilise le terme ‘en principe’, ce qui implique que le principe de confiance légitime n’est pas absolu et que, dans certaines circonstances, il puisse connaître des tempéraments. Ensuite, la Cour parle de ‘prévisions justifiées’. Toutes ne le sont pas. Enfin et surtout, l’arrêt ne dit mot du principe de légalité et laisse dans l’ombre la manière dont le principe de sécurité juridique doit ou non se concilier avec le principe de légalité”.<sup>169</sup>

Men kan alleen maar erkennen dat de rechtsregel, zoals het Hof hem heeft verwoord in zijn eerste arrest van 1992, reeds laat verstaan dat hij later zal worden aangepast. Het Hof heeft in die zaak echter aangenomen dat de appelrechter het verzet van de belastingplichtige tegen het dwangbevel naar recht gegrond kon verklaren, op grond dat de administratie steeds geoordeeld heeft dat de facturen, al voldeden ze niet aan de wettelijke voorschriften, een wettige titel uitmaakten voor het recht van de belastingplichtige op de aftrek van de door hem betaalde btw. Later is het Hof ontegenzeggelijk op die oplossing teruggekomen.

<sup>166</sup> Cass. 18 december 2009, AC 2009, nr. 765 met concl. adv.-gen. HENKES in *Pas.* 2009: “De beginselen van goed bestuur, die het recht op rechtszekerheid omvatten, zijn bindend voor de belastingadministratie. Zij moet echter de wet toepassen en het staat haar niet vrij om afstand te doen van de verplichting om de wettelijk verschuldigde belasting vast te stellen. Bijgevolg impliceert het recht op rechtszekerheid, in de regel, niet dat de belastingplichtige de toepassing van een met de wet strijdige regeling kan eisen door zich te beroepen op de door de aanschrijvingen van de administratie gewekte schijn, daar die schijn bij hem niet de gewettigde overtuiging heeft kunnen wekken dat de administratie afzag van de strikte toepassing van de wet”.

<sup>167</sup> Cass. 1 maart 2010, AC 2010, nr. 139: “De algemene beginselen van behoorlijk bestuur sluiten het recht op rechtszekerheid in, wat onder meer inhoudt dat de burger moet kunnen vertrouwen op de openbare diensten en erop moet kunnen rekenen dat zij regels in acht nemen en een standvastig beleid volgen dat de burger niet anders kan opvatten. Het recht op rechtszekerheid kan echter door de burger niet worden ingeroepen indien dat beginsel leidt tot een beleid dat tegen de wettelijke bepalingen ingaat”.

<sup>168</sup> Cass. 11 februari 2011, AC 2011, nr. 123: “Het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur sluit het recht op rechtszekerheid in. Het recht op rechtszekerheid houdt in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat hij niet anders kan opvatten dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid. Daaruit volgt dat de verwachtingen die de overheid bij de burger creëert, in de regel moeten worden gehonoreerd. De verwachtingen van de burger mogen evenwel niet gegrond zijn op een onwettelijke praktijk”.

<sup>169</sup> C. PARMENTIER, *op. cit.*, 84, nr. 2.

In die zin geeft ook de vergelijking van het arrest van 3 juni 2002 met dat van 10 december 2009 aanleiding tot een dubbele lezing. Hoe valt het te rijmen dat het eerste arrest aanneemt dat de administratie de bewijskracht van een boekhouding die zij de voorbije jaren kritiekloos heeft aanvaard, niet opnieuw in vraag kan stellen, terwijl het tweede arrest in dergelijk geval de toepassing van het vertrouwensbeginsel uitsluit? Sommigen zullen hierin een ommekeer in de rechtspraak zien, anderen zullen de verschillen tussen de twee gevallen in de verf zetten om daarmee het verschil in behandeling te verklaren: zij verantwoordt de toepassing van het beginsel, in het ene geval, en de verwerping van het beginsel, in het andere, op grond dat, in het eerste arrest, de vraag naar de bewijskracht van de boekhouding een feitelijke aangelegenheid is<sup>170</sup>, terwijl het tweede geval een juridische aangelegenheid betreft. Die analyse verplaatst de tegenstrijdigheid echter alleen maar naar een ander niveau, namelijk de vraag of het geschilpunt als een juridische dan wel een feitelijke aangelegenheid moet worden aangemerkt.<sup>171</sup>

Zo kan men zich afvragen of de auteurs de verschillen in de rechtspraak van het Hof aangaande die materie niet *a posteriori* trachten te rationaliseren.

**56. Wat als er nog een andere uitleg voor die evolutie bestond, een uitleg die niet bij die positivistische rationaliteit stilstaat, namelijk dat die jurisprudentiële sinusöïde de neerslag zou zijn van de tegenstrijdige redeneringen die in het toepasselijke belastingrecht leven?**

In dat opzicht moet erop worden gewezen dat het arrest van 27 maart 1992 de intrekking betekende van het traditionele gebod volgens hetwelk de fiscale zaak onbeschikbaar was, ten gunste van een regeling waarin de bescherming van de belastingplichtigen meer aandacht kreeg. Die onbeschikbaarheid was daarom nog niet uitsluitend in het voordeel van de fiscus en volledig in het nadeel van de belastingplichtige; zij bevoordeelde laatstgenoemde echter minder dan een regeling waarin de administratie aan de verwachtingen van de belastingplichtige, hoe onrechtmatig ook, moest voldoen. Op individueel vlak heeft de belastingplichtige dat voordeel evenwel verkregen ten koste van andere belangen: geenszins de belangen van de fiscus of van de staat, aangezien deze net met de afwijkingen van de wet had ingestemd, maar veeleer het belang van de gemeenschap om de grondwettelijke regeling van de machten geëerbiedigd te zien, opdat een rechtvaardige behandeling van alle belastingplichtigen gewaarborgd kan worden. Indien de administratie de mogelijkheid had gekregen *contra legem* te handelen en daarenboven ook nog verplicht was geweest om dat onwettige gedrag aan te houden, had dit kunnen resulteren in een koehandel die gericht is op het bemachtigen van een belastingvrijstelling, waarvan het welslagen afhangt van de omstandigheid dat de betrokken actoren minder of meer kennis van de belastingwetten en van hun talrijke grijze zones of zelfs schaduwkanten bezitten. Dat had kunnen leiden tot een verfoeilijk spel dat de belastinggelijkheid zou hebben ondermijnd.

Ingewikkelde positivistische denkwijzen hadden voor de bovenstaande situatie beslist ook

<sup>170</sup>. V. SCORIELS, *op. cit.*, 307, nr. 32; C. PARMENTIER, *op. cit.*, 86, nr. 5.

<sup>171</sup>. In zijn conclusie vóór het arrest van 10 december 2009 verklaart advocaat-generaal D. THUIS dat verschil als volgt: "Indien de administratie uitdrukkelijk erkend heeft dat de boekhouding gelet op haar vorm bewijskrachtig is, moet de belastingplichtige er kunnen op vertrouwen dat de administratie de boekhouding nadien niet (retroactief) zal verwerpen wegens vormgebreken *die geen inbreuk op een wettelijk vormvoorschrift uitmaken*. De administratie mag de belastingplichtige op dit punt niet verschalken". Zie AC 2009, 2974, nr. 9.

rechtvaardigingsgronden kunnen bedenken. De rechtsleer heeft zich daaraan gewaagd, door zich te baseren op de theorie van de algemene rechtsbeginselen en op de grondwettelijke waarde van het beginsel van rechtszekerheid. Dat neemt niet weg dat de afwijkende functie die aan die juridische concepten *ad hoc* werd toegekend, hierop neerkwam dat het aan de wetgever voorbehouden domein ten aanzien van de administratie werd ingeperkt en dat particuliere regelingen *de facto* voorrang kregen op het algemeen belang van alle belastingplichtigen.

*Zo kunnen de verschillende arresten die tussen 1992 en 2009 zijn geweest, allicht ook worden uitgelegd als een uiting van het feit dat de verschillende magistraten van het Hof die achtereenvolgens de wet hebben moeten uitleggen, hebben ingezien dat de opening die het arrest van 1992 had ingeluid, voor de belastingplichtigen-rechtzoekenden uiteindelijk meer nadelen dan voordelen vertoonde.*

### **b.- Ruling – Een snel akkoord?**

57. *Vraagstelling.*- De belastingadministratie heeft de belastingplichtige altijd al aanwijzingen gegeven van de manier waarop zij de wet interpreteert en zich voorneemt die toe te passen. Die aanwijzingen konden de vorm aannemen van circulaires of van antwoorden van de minister op parlementaire vragen, maar ook van individuele consultaties. Het legaliteitsbeginsel en het karakter van openbare orde van de belastingwet beletten evenwel dat de belastingadministratie zich op dwingende wijze naar recht ertoe kan verbinden een belastingwet op een bepaalde manier te interpreteren.

Om dat te verhelpen, heeft de wetgever een specifiek wettelijk kader voor die werkwijze in het leven geroepen: de voorafgaande beslissing. Bij het onderzoek van het ontwerp van de toekomstige wet van 24 december 2002 heeft een volksvertegenwoordiger het juridisch dilemma waartoe het toekomstige mechanisme van de voorafgaande beslissing aanleiding gaf, als volgt toegelicht:

“In verband met de totstandkoming van een wettelijk kader dat beoogt een algemeen stelsel van voorafgaande beslissingen in het leven te roepen, constateert de heer VAN WEDDINGEN dat zulks meer rechtszekerheid biedt aan de mogelijke buitenlandse investeerders. De veralgemening van dat systeem verontrust hem echter enigszins. De wetgevende macht keurt de wetten goed die de burger in acht moet nemen, terwijl de rechterlijke macht degene bestraft die de wetten niet naleeft. Het komt derhalve niet aan de uitvoerende macht toe de daden van de wetgevende macht te interpreteren. Daarom zal het essentieel zijn ervoor te zorgen dat de toepassing van dat systeem van *ruling* niet het einde van de rechtsstaat met zich brengt. Daarmee zal ongetwijfeld rekening moeten worden gehouden bij de uitwerking van de uitvoeringsbesluiten die de toepassing van dat systeem beogen. De spreker herinnert eraan dat de heer VISEUR vroeger al heeft gewezen op de gevaren van incoherentie en ongelijkheid ten aanzien van de belasting die het in Nederland gevoerde experiment met *advance pricing agreements* en *advance tax ruling* met zich dreigt te brengen. Volgens hem doet het in het voorliggende wetsontwerp voorgestane systeem een probleem van betrouwbaarheid rijzen. Krachtens artikel 23, tweede lid, 4°, van het wetsontwerp bindt de voorafgaande beslissing de Federale overheidsdienst Financiën behalve ‘indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van

het interne recht'. Aangezien in dat systeem de ambtenaren recht zullen spreken, is het belangrijk te bepalen hoe de procedure precies zal verlopen en wat de verantwoordelijkheid van de FOD Financiën zal zijn in gevallen waarbij een belastingplichtige een financieel nadeel oploopt als gevolg van de vernietiging achteraf door de rechter van een beslissing die niet met de vigerende wetgeving zou overeenstemmen<sup>172</sup>.

Het kader is zodoende gedefinieerd en kan worden samengevat met een dubbele vraag: enerzijds, de vraag naar het geoorloofd karakter van de werkwijze en, anderzijds, de vraag naar de dwingende kracht van het uitgebrachte advies. De twee vragen zijn overigens niet geheel onderscheiden: de overwegingen betreffende het dwingend karakter van het advies hebben een weerslag op de analyse van het geoorloofd karakter, althans in bepaalde opvattingen van de openbare orde waarin het advies van de administratie alleen geoorloofd is als het niet dwingend is.

Om een antwoord op die vragen te kunnen geven, zal ik hieronder eerst een korte samenvatting van het huidige wettelijk stelsel van de voorafgaande beslissing geven *(i)*, vervolgens de aard van de voorafgaande beslissing onderzoeken *(ii)* alsook haar dwingende kracht *(iii)*, en hieruit uiteindelijk de nodige gevolgtrekkingen maken voor het onderwerp dat ons aangaat *(iv)*.

#### *(i) Wettelijk stelsel*

58. *Opeenvolgende legalisaties van de werkwijze.*- Teneinde de informatieverstrekking op een juridisch beveiligde manier te sturen, heeft de wetgever een wettelijk kader gecreëerd via de wetten van 20 juli 1991, 22 juli 1993 en 24 december 2002<sup>173</sup>.

In eerste instantie werd bij wet van 20 juli 1991 in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 een bepaling ingevoegd die later artikel 345 van de coördinatie van 1992 is geworden. Die tekst kende aan een centraal administratief orgaan de bevoegdheid en de verplichting toe om welbepaalde, zeer specifieke vragen te beantwoorden, die hoofdzakelijk betrekking hadden op de toepassing van de anti-rechtsmisbruikmaatregel die door die wet was ingevoegd en die, na de coördinatie van 1992, kon worden aangetroffen in artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

De belastingplichtige kon aldus aan de administratie vragen stellen en haar voorafgaand akkoord verkrijgen omtrent het feit dat: 1° een verrichting als vermeld in de artikelen 46, § 1, eerste lid, 2°, 206, derde en zesde lid, of 344 wel degelijk beantwoordde aan rechtmatige financiële of economische behoeften, 2° een voordeel verleend in de omstandigheden als

<sup>172</sup> *Parl.St.* Kamer 2002-03, nr. 1918/006, 67.

<sup>173</sup> Na de overheveling van de successierechten en de registratierechten naar de belastingadministratie van het Vlaams Gewest, heeft de federale dienst voorafgaande beslissingen haar bevoegdheid in die aangelegenheden verloren. Het decreet van 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) staat de belastingplichtige toe zich tot een soortgelijke Vlaamse dienst voorafgaande beslissingen te richten (art. 3.22.0.0.1 en 3.22.0.0.2.VCF). Sinds 15 september 2015 kan men die dienst ook vragen een voorafgaande beslissing te nemen in een gemengd dossier, d.w.z. een dossier waarvoor zowel het gewest als de federale overheid bevoegd is. Over die gewestelijke rullingdienst, haar verhouding tot de federale dienst en, inzonderheid, de vraag van het bindend karakter, voor de federale dienst, van de beslissingen van de Vlaamse dienst in de gemengde dossiers, zie S. SLAETS, "De Vlaamse rullingdienst, enkele bedenkingen...", *TFR* 2016, 311 e.v.; P. HINNEKENS en S. GOMMERS, "Vlaamse Rulingcommissie als antwoord op ontstane leemte", *Fiscoloog* 2015, nr. 1439, 9.

vermeld in artikel 26 niet abnormaal of goedgeunstig was, 3° een betaling als vermeld in artikel 54 wel degelijk beantwoordde aan een werkelijke en oprechte verrichting en de normale grenzen niet overschreed, en 4° dividenden beantwoordden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203<sup>174</sup>.

Later werd die lijst aangevuld met andere gevallen waarin een voorafgaand akkoord kon worden verkregen.

Die eerste versie van de huidige voorafgaande beslissingen werd toen voorgesteld als een compromis, dat de belastingplichtigen méér rechtszekerheid wilde bieden, maar hen wel het risico deed lopen op de toepassing van de anti-rechtsmisbruikmaatregel die was uitgevaardigd bij dezelfde wet van 22 juli 1993<sup>175</sup>.

59. *De voorafgaande beslissing – Ratio legis.*- De regeling zou geheel gewijzigd worden door de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken<sup>176</sup>.

De motivering van de wetgever is het vermelden waard, want het is één van die teksten die ervoor doen vrezen dat het fiscaal recht à la carte zal worden verkwanseld:

“Het goede verloop en de ontwikkeling van de economische activiteiten vereisen het bestaan van een rechtssysteem dat een optimale voorspelbaarheid verzekert van de gevolgen verbonden aan gestelde handelingen. Deze vaststelling geldt in het bijzonder op het fiscaal vlak: het fiscaal systeem moet haar economische en budgettaire objectieven halen zonder negatief te wegen op de beslissingen van de economische actoren, inzonderheid op het gebied van de investeringen. De versnelling van de economische veranderingen en de groeiende internationalisering en concurrentie heeft een grotere verscheidenheid aan situaties tot gevolg. Dit kan leiden tot minder voorspelbaarheid van de fiscale behandeling van de investeringen en van de resultaten van de ondernemingen die in deze context evolueren. Bovendien kunnen de complexiteit van het fiscaal systeem, de organisatie van de controleprocedures en de modaliteiten met betrekking tot het nemen van beslissingen binnen de fiscale administraties de vaststelling van het gebrek aan voorspelbaarheid van de fiscale gevolgen van voorgenomen verrichtingen of situaties nog versterken. Dit probleem stelt zich zowel voor de potentiële investeerders of bij de vestiging van een onderneming in België als voor de economische actoren die reeds in België werkzaam zijn. Het raakt eveneens de relatie tussen de administratie en de natuurlijke personen in de privésfeer”<sup>177</sup>.

60. *De voorafgaande beslissing – Begrip.*- Hoe dan ook, de wettelijke regeling die, we herhalen, een gedraging formaliseert betreffende rechtsnormen die zogenaamd van openbare

---

<sup>174</sup> *Ibidem*, 467, nr. 611.

<sup>175</sup> Zie TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l’impôt par le service des décisions anticipées”, *RGCF* 2008/6, nr. 5, 443; raadpleeg D’URSEL en CHEUHON, *Le ruling*, 1994 en M. MORIS, *Le ruling ou accord préalable: l’état de la jurisprudence*, IDEFISC/thème.

<sup>176</sup> *BS* 2002, 58.817.

<sup>177</sup> *Parl.St.* Kamer 2002-03, nr. 1918/001, 9.

orde zijn, kan voor de nodige geruststelling zorgen.

De artikelen 20 tot 28 van die wet voeren een *dienst voorafgaande beslissingen* in, bepalen zijn opdracht en regelen zijn werking. Artikel 20 van de wet wijst erop dat “de Federale Overheidsdienst Financiën zich bij voorafgaande beslissing uitspreekt over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder zijn bevoegdheid vallen of waarvan hij de inning en de invordering verzekert”. Het voegt daaraan toe dat “onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad”. Het preciseert ten slotte dat “de voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg mag hebben”.

Vergeleken met de vroegere regeling wordt het mechanisme van de voorafgaande beslissing gekenmerkt door zijn algemeen karakter: voortaan kan over alle belastingwetten een consultatie-aanvraag worden ingediend.

Waar het om draait, is de veronderstelde toepassing van de belastingwet op een welbepaalde situatie, wat uiteraard vereist dat de fiscus zich uitspreekt over de manier waarop de litigieuze tekst(en) moeten worden begrepen ten aanzien van welbepaalde feitelijke en juridische situaties.

61. *Implementatievoorwaarden.*- De voorwaarden waaronder de belastingplichtige de administratie kan raadplegen zijn vastgelegd in de wet, namelijk in de artikelen 21 en 22.

- Artikel 21 bepaalt dat de aanvraag om voorafgaande beslissing schriftelijk aan de Federale Overheidsdienst Financiën gericht wordt, dat zij gemotiveerd moet zijn en moet bevatten: de identiteit van de aanvrager en, in voorkomend geval, die van de betrokken partijen en derden; de beschrijving van de activiteiten van de aanvrager; de volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting; de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.

De aanvraag bevat ook, in voorkomend geval, een volledige kopie van de aanvragen die voor hetzelfde onderwerp werden ingediend bij de fiscale overheden van de Lidstaten van de Europese Gemeenschappen of van derde Staten waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, en van de beslissingen met betrekking tot deze aanvragen.

Zolang er geen beslissing is genomen, moet de aanvraag worden aangevuld met elk nieuw element dat betrekking heeft op de voorgenomen situatie of verrichting.

- Artikel 22 somt verschillende gevallen op waarin geen voorafgaande beslissing kan worden gegeven. Over het algemeen is dat volgens het eerste lid van dat artikel het geval wanneer: 1° de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager; 2° *het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder*



uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen<sup>178</sup>; 3° de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.

Bovendien bepaalt het derde lid, inzake inkomstenbelastingen, dat geen voorafgaande beslissing kan worden gegeven wanneer: 1° bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een *vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO*; 2° de beschreven verrichting of situatie *geen economische substantie heeft in België*.

De in het eerste lid, 2°, en in het derde lid gestelde voorwaarden doen de wenkbrauwen fronsen. Hoewel de wetgever duidelijk heeft omschreven wat moet worden verstaan onder “*de aard van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen*” (eerste lid, 2°), een eerder onduidelijke omschrijving, kan men zich terecht afvragen wat bedoeld wordt met “*vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO*” (derde lid, 1°) of nog, met de verrichting of de situatie die “*geen economische substantie heeft in België*” (derde lid, 2°)<sup>179</sup>.

## (ii) Aard

62. *Onderhandeld akkoord versus eenzijdige administratieve beslissing*.- De exacte aard van *ruling* is omstreden. De gespecialiseerde rechtsleer is verdeeld tussen (α) degenen die in de voorafgaande beslissing een contractuele vorm van toepassing van het fiscaal recht zien en (β) degenen die ze in verband brengen met de traditionele werkwijze van het administratief optreden van de fiscus.

(α) *Onderhandeld akkoord*.- De aanhangers van de contractuele analyse spreken liever niet van “voorafgaande beslissing” maar van “regeling met de fiscus”. Die regeling zou “een akkoord zijn om elkaar ergens tegemoet te komen”, waarbij de fiscus en de belastingplichtige

<sup>178</sup> Die gevallen, die oorspronkelijk eerder vaag waren, werden verder uitgewerkt in een koninklijk besluit van 17 januari 2003 (BS 31 januari 2003), dat werd aangenomen overeenkomstig artikel 22, tweede lid, van de wet. Artikel 1 van dat koninklijk besluit bepaalt wat volgt: “De materies en de bepalingen betreffende de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de Federale Overheidsdienst Financiën vallen of waarvan hij de inning en de invordering verzekert, waarvoor de Federale Overheidsdienst Financiën niet gemachtigd is om een voorafgaande beslissing te geven, zijn de volgende:

1° de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;

2° de bedragen en percentages;

3° de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;

4° de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;

5° de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;

6° de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en -vermeerderingen instellen;

7° de forfaitaire grondslagen van aanslag”.

<sup>179</sup> Het eerste geval laat sommige auteurs verbijsterd achter, omdat het gebruikte concept zo onduidelijk is. Het tweede geval is dan weer eigenaardig, want welke belastingplichtige kan er nu belang bij hebben om *ruling* aan te vragen voor een verrichting die in België geen substantie heeft. Zie TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l’impôt par le service des décisions anticipées”, *RGCF* 2008/6, nr.10, 445.

overeenkomen om “aan een meer wederkerige relatie gestalte te geven”. In dat opzicht wordt “schikking” (Frans: “arrangement”) gedefinieerd als “une prise de position individuelle, implicite ou explicite, adoptée par le fisc en sa qualité d'autorité administrative et, par le biais de son accord, par le contribuable, indépendamment du cadre juridique formel ou informel et quel que soit le niveau de pouvoir ou de stade de taxation concerné, et qui a pour effet d'accroître la sécurité juridique en ce qui concerne des incertitudes caractérisant la mise en œuvre, à l'égard de la situation concrète du contribuable, de la loi fiscale”<sup>180</sup>.

Door gebruik te maken van het begrip “schikking”, rekent die strekking het fiscaal optreden dus tot de contracten.

In dat opzicht leest men dat “l'‘arrangement’ fiscal prend une position à la frontière du droit public et du droit privé, d'une relation verticale et horizontale, de l'intérêt public et privé. À base de l'idée de l'unité du droit, on peut définir un ‘arrangement’ fiscal définitivement comme ‘une convention unilatérale’ obligatoire relative à l'exercice des compétences. Le fisc prend un engagement, en tant qu'autorité administrative, quant à la manière dont il mettra en œuvre sa compétence d'imposition dans le cadre de la situation concrète du contribuable”<sup>181</sup>.

(β) *Eenzijdige administratieve beslissing.*- De voorstanders van een administratieve opvatting van de voorafgaande beslissing zien hierin dan weer eerder een werkwijze die zich enkel van het traditionele administratieve optreden onderscheidt doordat ze vooraf wordt genomen. Wanneer een belastbare verrichting plaatsvindt, bestaat de taak van de administratie erin het daarop toepasselijke belastingstelsel te bepalen en de desbetreffende belasting te innen. De voorafgaande beslissing onderscheidt zich enkel van dat traditionele schema doordat de fiscus zich moet uitspreken voordat de belastbare verrichting tot stand komt<sup>182</sup>.

63. *Grondslagen van de uiteenlopende omschrijvingen.*- Men zou in de verleiding kunnen komen om de verschillen in de bovenstaande analyses te verklaren door het feit dat ze verschillende opvattingen van de openbare orde zouden hanteren, waarbij de enen de voorkeur geven aan het administratieve optreden (en daarmee aan de doeltreffendheid van de overheid), terwijl de anderen de nadruk leggen op het nakomen van de belofte (en daarmee op de bescherming van de burger-belastingplichtige).

In werkelijkheid is het ingewikkelder dan dat. De aanhangers van de twee standpunten hebben immers, zowel de enen als de anderen, in de eerste plaats de bescherming van de burger-

<sup>180</sup> E. VAN DE VELDE, “La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale” in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010*, Brussel, Larcier, 151, nr. 6; zie ook E. VAN DE VELDE, *‘Afspraken’ met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Brussel, Larcier, 2009, inzonderheid 443 e.v.

<sup>181</sup> E. VAN DE VELDE, “La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale”, *l.c.*, 154, nr. 12.

<sup>182</sup> In die zin, zie TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées”, *l.c.*, 443, nr. 6: “Cette nouvelle notion montre aussi que l'objet du texte est bien de demander à l'administration une ‘décision administrative’, et non plus de conclure un ‘accord’ avec elle: la loi n'a pas pour objet de permettre la conclusion de conventions entre le contribuable et l'administration, mais seulement d'assurer une meilleure sécurité juridique, en consacrant, pour le contribuable, un ‘droit à une décision anticipée’, lui permettant de connaître le point de vue de l'administration, quant à une opération qu'il se propose de réaliser, avant d'accomplir les actes qui entraîneront des conséquences en droit fiscal”. Zie ook TH. AFSCHRIFT en P. HAUTFENNE, “La réforme de l'impôt des sociétés, par la loi du 24 décembre 2002”, *JT* 2003, 405.

belastingplichtige op het oog.

(α) De hypothese van de *onderhandelde toepassing van de belastingwet* gaat in de tegengestelde richting van de rechtspraak van het Hof betreffende het rechtmatig vertrouwen en de (impliciete) akkoorden met de fiscus. Men zegt dat die hypothese in de *tegengestelde richting* van de beslissingen van het Hof gaat, maar niet dat ze ermee *tegenstrijdig* is, want de rechtspraak van het Hof heeft enkel betrekking op de (impliciete) akkoorden die met de fiscus, buiten elk wettelijk kader, zijn gesloten.

Welnu, aangezien de *ruling* binnen een specifiek wettelijk kader past dat de wettigheid van de *onderhandelde benadering* verzekert, stellen de aanhangers van die kwalificatie dat *ruling* nuttig is omdat het een instrument is dat een tegengewicht kan bieden voor de rechtspraak van het Hof, die als beperkend wordt omschreven en waarvan gezegd wordt dat ze de rechtszekerheid onvoldoende waarborgt, ten gunste van de belastingplichtige welteverstaan.

In dat verband schrijft E. TRAVERSA bijvoorbeeld dat de *ruling*procedure des te noodzakelijker is omdat “les cours et tribunaux judiciaires maintiennent une jurisprudence restrictive sur la protection de la confiance légitime en matière fiscale. L'on rappelle que, selon la Cour de cassation, pour les questions de droit, l'attitude constante de l'Administration ne peut être invoquée par le contribuable afin de maintenir les effets d'une décision administrative qui s'avérerait *contra legem*. Cette position a pour conséquence de ne faire définitivement cesser l'insécurité juridique que postérieurement à l'écoulement des délais d'imposition ordinaires et extraordinaires, prévus par les différentes réglementations fiscales, c'est-à-dire plusieurs années après les opérations ayant donné lieu à la naissance de la dette fiscale”<sup>183</sup>.

(β) Hoewel de voorstanders van de contractuele benadering dus op de bres gaan staan voor de belangen van de belastingplichtige, is dat voor de voorstanders van de *administratieve benadering* niet anders. Hun analyse is ingegeven door de vrees dat een onderhandelde benadering de belastingadministratie aan het einde van de rit zal toelaten om bijkomende eisen toe te voegen aan de tekst van de wet. Professor AFSCHRIFT sluit zich aan bij de administratieve opvatting van de *ruling* omdat hij als advocaat en fiscalist, wellicht uit ervaring, merkt dat een onderhandelde toepassing van het belastingrecht de belastingplichtige risico's doet lopen<sup>184</sup>.

### (iii) *Dwingende kracht van de regelmatige voorafgaande beslissing*

64. *Begrip.- We zien het, er bestaan dus tegenstrijdige opvattingen over ruling. We hebben ze aangehaald om aan te tonen dat een bepaalde richting in de rechtsleer meent dat de belastingwet, waarvan gezegd wordt dat ze de openbare orde raakt, vatbaar zou zijn voor akkoorden over de toepassing ervan. Doet dat niet enigszins afbreuk aan haar elitair statuut van onaanraakbaarheid?*

Ik meng me echter niet in die discussie, want wat voor mijn betoog doorslaggevend is, is eerder

<sup>183</sup> E. TRAVERSA, “Le statut ambigu du *ruling* fiscal” in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, l.c.*, 182.

<sup>184</sup> Hij heeft trouwens een uitgebreide studie gewijd aan de analyse van de administratieve praktijk van de dienst voorafgaande beslissingen, die de wetteksten volgens hem soms, of zelfs vaak, interpreteert op een wijze die hij onjuist acht. (TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées”, *op. cit.*)

het antwoord op de vraag in hoeverre het karakter van openbare orde van de belastingnormen al dan niet verhindert dat de toepassing ervan het voorwerp kan uitmaken van een voorafgaande beslissing en, zo ja, wat de inhoud van een dergelijke beslissing kan zijn?

Welnu, beide opvattingen van de aard van dat systeem zijn het in beginsel erover eens dat die voorafgaande beslissing dwingend is voor de fiscus. Een aantal argumenten pleiten voor die stelling. Enerzijds leert de parlementaire voorbereiding van de wet ons dat “een voorafgaande beslissing een rechtshandeling is waardoor de Federale overheidsdienst Financiën een voorwaardelijke unilaterale verbintenis aangaat over de wijze waarop de wet, waaronder wordt verstaan de rechtsregels met algemene draagwijdte (zoals de verdragen, de wetten en besluiten), zal worden toegepast met betrekking tot een situatie of een verrichting die nog geen uitwerking heeft op fiscaal vlak. Een dergelijke unilaterale handeling bindt de Federale overheidsdienst Financiën, die handelt door middel van zijn organen, hetzij door middel van de tot dat doel aangeduide ambtenaren en hun gedelegeerden, in rechte ten opzichte van de aanvrager van de voorafgaande beslissing”<sup>185</sup>. Anderzijds bepaalt artikel 23, tweede lid, tweede zin, dat “de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst Financiën bindt voor de toekomst”.

65. *Eerbiediging van het legaliteitsbeginsel.*- Gelet op de bewuste rechtstak en de voormelde teksten, trekken twee vragen de aandacht: (α) kan de voorafgaande beslissing in het Belgisch fiscaal recht, vanuit een theoretisch oogpunt, dwingende kracht hebben, zoals de tekst en de parlementaire voorbereiding van de wet te denken geven; zo ja, (β) wat is de draagwijdte ervan in de wet van 24 december 2002?

(α) *Betreffende de bevoegdheden en de normenhiërarchie.*- Eerst en vooral, kan de wet, in theorie, aan de voorafgaande beslissing dwingende kracht toekennen? Kan zij de belastingadministratie met andere woorden dwingen om op de belastbare verrichting het belastingstelsel toe te passen dat zij vooraf zal hebben aangekondigd?

Het antwoord is ja. De uitvoerende macht, waaronder de belastingadministratie ressorteert, is grotendeels onderworpen aan de wetgevende macht. Hoewel de Grondwet de uitvoerende macht enkele eigen bevoegdheden toekent, worden de meeste functies van de uitvoerende macht uitgeoefend onder het toezicht en de leiding van de wetgevende macht (artikel 170 e.v.). In dat opzicht is de opvatting dat de wet de administratie verplicht haar voorafgaande beslissing te respecteren, niet in strijd met de verdeling van de bevoegdheden.

Kan dat, nog steeds in theorie, ook gelden voor het geval waarin de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming zou zijn met de wet? Het antwoord kan enkel neen zijn. De Grondwet staat de wetgever niet toe de belastingadministratie te verplichten de belastingwet foutief toe te passen.

(β) *De wet van 24 december 2002.*- Artikel 23 van die wet bepaalt dat “de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst Financiën bindt voor de toekomst”.

Krachtens die zelfde bepaling zijn er echter uitzonderingen op die dwingende kracht van de beslissing. De belastingadministratie is niet gebonden “1° indien de voorwaarden waaraan de

<sup>185</sup> *Parl.St.* Kamer 2002-03, nr. 1918/001, 56.

voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn; 2° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze; 3° *in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting*; 4° *indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht*".

Terwijl de punten 1° en 2° niet verrassend zijn omdat ze enkel zeggen dat, indien de voorwaarden voor de toepassing van het systeem niet vervuld zijn, de administratie niet gebonden is, betreffen de punten 3° en 4° daarentegen het legaliteitsbeginsel.

Punt 4° is uiterst belangrijk: door erop te wijzen dat de voorafgaande beslissing de belastingadministratie enkel kan binden indien ze in overeenstemming is met de belastingwet, heeft de wetgever voor een afweging gezorgd tussen de tegenstrijdige belangen van, enerzijds, de rechtszekerheid en, anderzijds, de wettigheid van de belasting. Hij heeft geen andere keuze gemaakt dan die welke het Hof in zijn arresten betreffende de informele akkoorden verwoordt.

Het dwingend karakter van de voorafgaande beslissing verschilt dus al bij al niet zo van dat van een traditioneel akkoord. In beide gevallen is de overeenstemming met de wet een voorwaarde voor hun bindend karakter. Bijgevolg kan het mechanisme van de voorafgaande beslissing niet worden bekeken als een middel om een eind te maken aan de als "beperkend" gekwalificeerde rechtspraak van de hoven en rechtbanken inzake akkoorden met de fiscus: in feite heeft de wetgever wat dat betreft geen andere weg willen bewandelen dan die welke het Hof had uitgestippeld. De coherentie van het rechtssysteem, dat door uiteenlopende interpretaties in het gedrang kon zijn gebracht, wordt door artikel 23, 4°, van de wet van 24 december 2002 bewaard.

Tenslotte kan op grond van de tekst van de wet van 24 december 2002 worden gesteld dat de in de belastingwet uitgedrukte openbare orde niet ter beschikking wordt gesteld van de fiscus en van de belastingplichtige.

66. *Het nut van de ruling – Belang voor de procedure.* - Hoewel het behoud van een zekere coherentie in de strikte toepassing van de belastingwet moet worden toegejuicht, leidt de aldus herbevestigde voorrang van het legaliteitsbeginsel in tweede instantie tot de vraag wat het werkelijke nut is van een mechanisme dat de belastingplichtige toestaat de administratie naar haar interpretatie van de wet te vragen, inzonderheid wanneer rekening wordt gehouden met de *ratio legis* zoals die in bovenstaand citaat werd vermeld, met name het feit dat "de complexiteit van het fiscaal systeem, de organisatie van de controleprocedures en de modaliteiten met betrekking tot het nemen van beslissingen binnen de fiscale administraties de vaststelling van het gebrek aan voorspelbaarheid van de fiscale gevolgen van voorgenomen verrichtingen of situaties nog kunnen versterken".

De vraag of *ruling* nut heeft, kan worden gesteld ( $\alpha$ ) zowel ten aanzien van een negatieve voorafgaande beslissing ( $\beta$ ) als ten aanzien van een positieve voorafgaande beslissing.

( $\alpha$ ) *Negatieve voorafgaande beslissing*.- Dat *ruling* slechts van relatief belang kon zijn voor de belastingplichtige leek, althans in theorie, evident in geval van een *negatieve voorafgaande beslissing*: aangezien de administratie, binnen het Belgisch grondwettelijk systeem, niet als rechter in fiscale betwistingen kan optreden, is het duidelijk dat de weigering van de administratie om in te stemmen met de interpretatie die de belastingplichtige van de wet geeft, laatstgenoemde geenszins verhindert de belastbare verrichting toch te doen en de daarop gevestigde belasting te betwisten. In dat geval moet de rechter het geschil in laatste aanleg beslechten en bepalen in welke zin de wet moet worden verstaan.

In dergelijk geval biedt de voorafgaande beslissing dus geen ander voordeel dan zijn aankondigende functie: de belastingplichtige wordt op de hoogte gebracht van de moeilijkheden die hem te wachten staan en van het proces dat hij eventueel zal moeten voeren.

Zou dat proces trouwens niet reeds kunnen worden gevoerd voordat de belastbare verrichting plaatsvindt? Uit het feit dat de negatieve *ruling* het recht op de verrichting *de iure* onverkort laat, volgt niet noodzakelijkerwijs dat de belastingplichtige eerst de verrichting moet doen voordat hij in rechte mag optreden. Er bestaan gevallen, merkt E. TRAVERSA op, waarin de negatieve *ruling de facto* een rechtstreekse weerslag heeft op de mogelijkheid om de belastbare verrichting te doen, namelijk wanneer ze de belastingplichtige de financieringsbronnen ontzegt die hij voor zijn activiteit nodig heeft<sup>186</sup>. Heeft de belastingplichtige in dat geval geen verkregen en dadelijk belang om de voorafgaande beslissing aan te vechten?

Kan men bovendien niet stellen dat de negatieve voorafgaande beslissing, in de regel, schade veroorzaakt die voldoende ernstig en vaststaand is opdat de belastingplichtige zich op artikel 18, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek kan beroepen en zijn rechtsvordering *ad futurum* kan instellen.

In beide gevallen zou de rechter bij wie de zaak aanhangig wordt gemaakt, het toepasselijke recht moeten bepalen. Indien hij concludeerde dat de voorafgaande beslissing onjuist is, zou hij ze nietig verklaren. Zou hij de belastingadministratie ook moeten aanmanen om een beslissing te nemen die in overeenstemming is met zijn vonnis? Niet per se: zou de bindende kracht van het vonnis op zich niet volstaan om de administratie te verplichten de verrichting te belasten op een wijze die overeenkomt met de beslissing van de rechter?

( $\beta$ ) *Positieve voorafgaande beslissing*.- Een positieve *ruling* betekent niet noodzakelijkerwijs dat de voorafgaande beslissing daarom nuttiger is dan voor een negatieve *ruling*. Immers, laten we ervan uitgaan dat de belastingadministratie instemt met de interpretatie van de wet die de belastingplichtige ervan geeft. Laatstgenoemde haalt daaruit geen enkel definitief recht op de belasting van zijn toekomstige verrichting overeenkomstig de door de administratie aangekondigde interpretatie van de wettekst. Indien de ambtenaar die belast is met de toepassing van de wet – overigens niet dezelfde als degene die de voorafgaande beslissing heeft gewezen – van mening is dat de interpretatie van de wet in de voorafgaande beslissing onjuist is, kan hij die vervangen door de interpretatie die hij juist acht. De

---

<sup>186</sup> E. TRAVERSA, “Le statut ambigu du *ruling* fiscal” in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, l.c.*, 184.

belastingplichtige moet dat tegengestelde standpunt dan aanvechten voor de rechter.

Zoals Th. AFSCHRIFT schrijft, “(ceci) compromet certes gravement la sécurité juridique accordée aux contribuables: il suffit, en fait, à l’administration, de soutenir que le texte n’est pas conforme à la loi, pour ôter à la décision anticipée toute utilité. En effet, si l’administration a tort d’affirmer que la décision anticipée est contraire à la loi, c’est par définition qu’elle est conforme à la loi, et le contribuable en obtiendra l’application, exactement comme s’il n’avait pas obtenu de décision anticipée. Et, si l’administration a raison de soutenir que sa propre décision est illégale, le juge ne pourra l’appliquer, et elle deviendra sans utilité pour le contribuable”<sup>187</sup>.

#### **(iv) Besluit**

67. We sluiten deze bedenkingen over *ruling* af met een nieuw perspectief op de onderzochte vragen en op de leidraad van onze excursie, over de manier waarop de opvattingen van de openbare orde doorschemeren in de ontwikkeling en de interpretatie van het fiscaal recht.

Op analytisch vlak brengt het onderzoek van de voorafgaande beslissing twee dingen aan het licht: ten eerste, het mechanisme van de voorafgaande beslissing, als er maar even van wordt uitgegaan dat dit zijn *ratio legis* was, slaagt er niet in om van de traditionele regels betreffende de akkoorden met de fiscus af te wijken. *Ruling*, als een informeel akkoord, heeft slechts dwingende kracht als deze in overeenstemming is met de wet.

De tweede vaststelling, die uit de eerste voortvloeit, is dat de dwingende kracht van *ruling* of van het “akkoord” niet het gevolg is van de wilsovereenstemming van de fiscus en de belastingplichtige, maar voortkomt uit de wet waarmee die *ruling* of dat “akkoord” in overeenstemming is, en waaraan ze hun bindende kracht ontleen.

Dat heeft twee gevolgen, een op het vlak van de praktijk en een ander op het vlak van de uitwerking van de ideeën.

Wat allereerst de praktijk betreft, kan het systeem van de voorafgaande beslissing ten slotte, of toch op het eerste gezicht, in die zin overkomen dat het niet zo’n belangrijke bron van rechtszekerheid is als eerst was gedacht of waarom sommigen zo dringend verzochten.

Wat vervolgens de uitwerking van de ideeën betreft, impliceren die vaststellingen een vrij interessante ommekeer van de perspectieven. *Prima facie* zou het verleidelijk zijn ervan uit te gaan dat de opvattingen die een onderhandelde toepassing van de belastingwet voorstaan, waarnaar de fiscus zich zou moeten voegen, ingegeven zijn door de bekommernis om de belastingplichtige tegen de absolute macht van het staatsgezag te beschermen. Of men zou integendeel, en nog steeds *prima facie*, ertoe geneigd kunnen zijn te stellen dat de voorrang van het legaliteitsbeginsel bovenal de wil uitdrukt om de prerogatieven van de overheid te vrijwaren.

---

<sup>187</sup> TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l’impôt par le service des décisions anticipées”, *l.c.*, nr. 16, 447.

Welnu, misschien is het wel noch het ene noch het andere.

Als aangenomen wordt dat *ruling* een autonoom bindend karakter heeft, aanvaardt men dan uiteindelijk niet meer en niet minder dat de administratie zodoende de ultieme uitlegger van de wetten wordt? Een dergelijke opvatting grijpt terug naar negentiende-eeuwse denkbeelden, omdat ze de overheidscultus op min of meer expliciete wijze nieuw leven inblaast. Dat is wat E. TRAVERSA ronduit zegt wanneer hij schrijft dat de risico's van *ruling* “sont donc ceux d'une substitution *de facto* de l'interprétation administrative à l'interprétation judiciaire” en daaraan toevoegt dat “cette interprétation administrative peut se révéler *contra legem* ou, plus probablement, *praeter legem*, dans le cas où le S.D.A. impose pour l'obtention de la décision le respect de conditions qui ne sont pas (formellement) énoncées par la loi”. Hij beschouwt dat daarom niet enkel als onafwendbaar maar op zijn minst ook als aanvaardbaar, wanneer hij vervolgt dat “pour le contribuable, le prix de la sécurité juridique peut donc consister à accepter implicitement ou explicitement des conditions que la loi n'impose pas”.<sup>188</sup>

Omgekeerd is het feit dat, in naam van het legaliteitsbeginsel, geweigerd wordt om van de belastingwet een onderhandelde toepassing te maken, niet ingegeven door de wil om de prerogatieven van de overheid te vrijwaren. Die weigering lijkt vooral ingegeven door de bekommernis om niet te raken aan de essentie van ons grondwettelijk stelsel dat de rechter, en niet de administratie, de opdracht heeft gegeven om geschillen tussen de overheid en de burger te beslechten. Met andere woorden, de Grondwet heeft aan de rechter en niet aan de administratie de bevoegdheid van de ultieme interpretatie van de wet toegekend. Welnu, hoeft het nog verduidelijking dat die regel, die een wezenlijk bestanddeel is van de scheiding van de machten, de rechtzoekende beschermt tegen de bevoegdheidsoverschrijdingen van de uitvoerende macht. Zo is de weigering van de onderhandelde toepassing van de wetteksten *contra legem*, of meer bepaald, tegen de interpretatie die ze volgens de hoven en rechtbanken van die wetteksten moeten krijgen, ingegeven door de bekommernis om de belastingplichtige te beschermen.

Sommigen zullen ongetwijfeld betreuren dat daarbij het ideaal van de rechtszekerheid opgeofferd wordt. De voorrang van het legaliteitsbeginsel staat evenwel eraan in de weg dat de administratie de belastingplichtige ongedige waarborgen geeft omtrent de fiscale behandeling van de belastbare verrichting.

***Kunnen we aldus met een gerust gemoed besluiten dat ruling de fiscale openbare orde niet in het gedrang brengt in de zin van een wet die aan de wezenlijke belangen van de Staat of van de gemeenschap zou raken? In theorie is het antwoord hierop ja; maar sommige commentaren laten daarover twijfel bestaan.*** We kunnen immers niet onverschillig blijven bij de opmerkingen die Th. Afschrift, professor en advocaat, in zijn reeds vaak vermelde studie maakt, waarin hij verontrustende praktijken aan de schandpaal nagelt. Hij schrijft: “*On remarque, néanmoins que, de façon inquiétante, dans plusieurs hypothèses, le service de décisions anticipées se substitue au législateur. Il interprète ainsi des dispositions à sa manière, ajoute des conditions arbitraires aux dispositions légales ou encore s'immisce dans la gestion même des entreprises. Il croit pouvoir s'arroger une compétence discrétionnaire*

<sup>188</sup> E. TRAVERSA, “Le statut ambigu du ruling fiscal” in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, l.c.*, 184.



*que la loi ne lui accorde pas*”<sup>189</sup>.

## 2.- De akkoorden met de belastingadministratie over de oplossing van het geschil

### a.- Het procedureakkoord

#### (i) Gemeen recht

68. Naar aanleiding van een geschil treffen de partijen in de loop van het geding wel eens een akkoord over de uitkomst van de besproken kwesties. Dat akkoord neemt doorgaans de vorm aan van een conclusie. In een gewoon geschil valt een dergelijk akkoord, in de vorm van een conclusie, onder de toepassing van artikel 1043 van het Gerechtelijk Wetboek, luidens hetwelk “de partijen de rechter kunnen verzoeken akte te nemen van de overeenkomst die zij gesloten hebben ter oplossing van het geschil dat bij hem regelmatig aanhangig is gemaakt”, en dat daaraan toevoegt dat “tegen dit vonnis voor de gedingvoerende partijen geen voorziening openstaat, tenzij de overeenkomst niet wettelijk is tot stand gekomen en behoudens de wijzen van uitlegging en van verbetering, bepaald in de artikelen 793 tot 801/1, indien daartoe grond bestaat”.

Het akkoord zal geenszins wettig tot stand zijn gekomen wanneer, krachtens artikel 1133 van het Burgerlijk Wetboek, de oorzaak ongeoorloofd is, wat het geval zal zijn wanneer zij bij wet verboden of met de openbare orde strijdig is.

69. Bovendien, en op een meer beperkte wijze, kunnen de partijen “de rechter door een uitdrukkelijk procedureakkoord binden over een punt in rechte of in feite waartoe zij het debat willen beperken”<sup>190</sup>, waarbij zij de oplossing aan hem overlaten. Het gaat om een afwijking die strikt moet worden uitgelegd. Doet men dat niet, dan miskent men “zowel het beschikkingsbeginsel als het beginsel volgens hetwelk de rechter ertoe verplicht is de rechtsregel te bepalen die geldt voor de aan hem voorgelegde vordering en deze toe te passen”<sup>191</sup>.

Dit geldt echter ook enkel in de aangelegenheden waarover de partijen vrij kunnen beschikken<sup>192</sup>; daarenboven kan een dergelijk akkoord de rechter niet beletten om, mits hij het recht van verdediging eerbiedigt, de toepassing van de bepalingen van openbare orde op te

<sup>189</sup> TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l’impôt par le service des décisions anticipées”, *l.c.*, nr. 55, 461.

<sup>190</sup> Cass. 9 mei 2008, AR C.06.0641.F, AC 2008, nr. 283.

<sup>191</sup> Cass. 9 mei 2008, *o. c.*, waarbij wordt vernietigd: Luik 20 juni 2006, *JLMB* 2007, 335 en *RRD* 2007, 154: “de term ‘uitdrukkelijk’ betekent niet dat het akkoord in plechtige bewoordingen dient te worden geformuleerd, maar wel dat het uitdrukkelijk zou geschieden. Gedaan dus met het stilzwijgend procedureakkoord dat dikwijls aanleiding gaf tot moeilijkheden” (*Jv. Cass.* 2008, 130); Cass. 24 december 2009, AC 2009, 3234: het enkele feit dat de partijen de toepassing van een bepaalde wetsbepaling niet hebben opgeworpen, betekent niet dat zij die mogelijkheid bij conclusie hebben uitgesloten; Cass. 23 januari 2014, AC 2014, 226; *adde* J.-FR. VAN DROOGHENBROECK, “Le juge et le contrat”, *RGDC* 2007, 605-609, nrs. 24-33; M. Grégoire, “Géométrie de l’instance”, *RCJB* 2008, 59, nr. 109; vgl. A. FETTWEIS JR., “Le rôle actif du juge balisé par le principe dispositif et le respect des droits de la défense”, *op. cit.*, 149-152.

<sup>192</sup> J. LINSMEAU en X. TATON, “Le principe dispositif et l’activisme du juge” in *Finalité et légitimité du droit judiciaire – Het gerechtelijk recht waarom en waarheen?*, Centre interuniversitaire de droit judiciaire, Die Keure/La Charte, nrs. 10, 19, 32, 38, 41 en 47.

werpen, ook al zijn die strijdig met het akkoord over het voorwerp en de grenzen van het geschil, zonder dat hij evenwel het voorwerp van het geschil, zoals het door de partijen werd afgelijnd, mag wijzigen.<sup>193</sup>

**(ii) De fiscale openbare orde – Bijzondere gevolgen?**

70. *Activisme van de fiscale rechter.* – Gelet op die beperkingen van het procedureakkoord met betrekking tot de openbare orde, kan men zich afvragen of er nog plaats is voor procedurele eigenheden in het fiscaal recht, dat beschouwd wordt als (integraal) de openbare orde te raken?

Een gespecialiseerde doctrine is van oordeel dat het karakter van openbare orde van het fiscaal recht een aanpassing van de regel van voormeld artikel 1043 met zich meebrengt in de vorm van een versterking van de taak van de rechter. Laatstgenoemde zou toezicht kunnen uitoefenen op de inhoud van de akkoordconclusie die genomen werd met toepassing van het voormelde artikel 1043: hij zou geen akte kunnen nemen van het akkoord indien hij niet eerst de inhoud onderzocht heeft<sup>194</sup>.

Volgens Fr. STEVENART MEEÛS “lorsque, en raison de conclusions d'accord, une règle de droit d'ordre public est déclarée non applicable ou est interprétée de manière erronée, le juge devra écarter ces conclusions, le cas échéant après une réouverture d'office des débats, s'il n'a pu s'en rendre compte au cours des débats en audience publique. Lorsque des conclusions sont relatives à des questions de fait, ces dernières lient en principe les parties et le juge, à moins qu'il soit démontré que l'accord n'a pas été valablement formé (vices de consentement ou preuve d'une erreur de droit ou de fait) ou que le juge découvre, à l'examen des pièces régulièrement versées au dossier de la procédure, que l'accord est manifestement contraire à la réalité et par conséquent évince l'application d'une disposition fiscale d'ordre public”<sup>195</sup>. B. WESTEN schrijft het niet anders: volgens hem, “wanneer het een akkoordconclusie betreft waarbij een rechtsregel van openbare orde wordt uitgesloten of verkeerd geïnterpreteerd, dan mag de rechter daarmee geen rekening houden en zal hij ambtshalve moeten oordelen, na heropening van de debatten uiteraard. Betreft het een akkoordconclusie over feitenkwesies dan is deze in principe bindend voor de partijen en de rechter, tenzij bewijs kan worden geleverd dat het akkoord niet geldig tot stand is gekomen (wilsgebreken) of de rechter tot de bevinding komt op basis van de overtuigingsstukken uit het dossier dat de akkoordconclusie in strijd is met de werkelijkheid en hierdoor een artikel van openbare orde buiten werking stelt”<sup>196</sup>.

71. *Gevolg van het toezicht.* – Ook al is de rechter verplicht om te weigeren een akkoordvonnis te vellen en wordt hij aldus geacht de eerbiediging van de wettigheid te

<sup>193</sup> Cass. 28 september 2012, AC 2012, 2075; *Jv. Cass.* 2012, 50; RW 2011-12, p. 895; JT 2013, 497; JLMB 2013, 1297 en opm. J.-FR. VAN DROOGHENBROECK, 1316, nr. 13; Cass. 14 februari 2011, AC 2011, nr. 129 en noot 1, waarin verduidelijkt wordt dat “in het gerechtelijk recht de openbare orde in de regel slechts een negatieve functie heeft, met dien verstande dat zij de rechter alleen machtigt een akkoord tussen de partijen, dat tot de miskennis van de openbare orde zou leiden, ongedaan te maken, en niet aan een partij een zaak toe te kennen die zij niet gevraagd zou hebben”.

<sup>194</sup> FR. STEVENART MEEÛS, “Le rôle du juge en cas d'accord avec l'administration fiscale” in *Les dialogues de la fiscalité*, anno 2010, l.c., 176; B. WESTEN, “Akkoord met de fiscus: buiten de rechter gerekend?”, *TFR* 2007, 413, nr. 17.

<sup>195</sup> FR. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*, 176.

<sup>196</sup> B. WESTEN, *op. cit.*, 413, nr. 17.

waarborgen door onwettige schikkingen te voorkomen, toch is de doeltreffendheid van zijn redding brengende tussenkomst niet absoluut. Ook al kan de rechter weigeren het akkoord van de partijen te bekrachtigen, toch kan hij niet beletten dat zij het uitvoeren: gesteld dat de rechter het akkoord weert en de grond van de zaak beslecht, verplicht niets de partijen om zich naar de rechterlijke beslissing te schikken. Het zou wellicht vreselijk beschamend zijn voor de fiscus om problemen met de belastingplichtige op te lossen op een manier die strijdig is met een rechterlijke beslissing. Een dergelijk struikelblok kan echter worden vermeden door vooruitziend te zijn: het staat de partijen steeds vrij de zaak aan hun rechter te onttrekken, zo ook de geschillen waarbij de openbare orde in het gedrang komt. Het is voldoende dat zij de weglating van de rol vragen (art. 730, § 1, Gerechtelijk Wetboek) of afstand doen van geding (art. 820 Gerechtelijk Wetboek).<sup>197</sup>

De weigering om akte te nemen van een akkoord dat strijdig zou zijn met de wettigheid, zoals de rechter haar opvat, moet ook worden begrepen als een middel om de waardigheid van het rechterlijke ambt te bewaren. Het gaat er voor de rechter niet om de partijen een oplossing op te leggen die hij overeenkomstig de wet acht te zijn, maar om te vermijden dat zijn ambt wordt onteerd door het in opspraak te brengen door onwettige overeenkomsten aan te nemen.

72. *Bijzondere sanctie?* – De situatie van de partijen bij een informeel akkoord of bij een *ruling* verschilt van die van de partijen in geval van een procedureakkoord doordat de zaak in dat laatste geval reeds bij de rechter aanhangig gemaakt werd. Zou men daarom het procedureakkoord niet verschillend moeten behandelen? Zou de omstandigheid dat de partijen hun zaak aanhangig maakten bij de rechter, hem niet moeten verplichten om zijn opdracht als vrijwaarder van de fiscale wettigheid koste wat kost *af te maken*?

Concreet, zou de toepassing van de technieken van de weglating van de rol of de afstand van geding niet moeten worden uitgesloten inzake belastingen? Zulks geldt vandaag niet in het positieve recht. Het karakter van openbare orde van een geschil heeft zeker een invloed op het proces maar die invloed reikt niet zover dat de weglating of de afstand van geding worden belet. Inzake de openbare orde is het enkel verboden om afstand te doen van rechtsvordering aangezien dat veronderstelt dat de partijen beschikken over een recht dat zij in principe niet hebben.

In dat verband moet worden herinnerd aan het onderscheid dat moet worden gemaakt tussen afstand van geding en afstand van rechtsvordering<sup>198</sup>. Er wordt onderwezen dat “le désistement d’instance est admis en toutes matières, même en matière d’ordre public (art. 823, C. jud.). En effet, comme le désistement d’instance n’emporte pas de renonciation au droit substantiel, il peut avoir lieu, même si les droits litigieux intéressent l’ordre public et ne peuvent pas faire l’objet d’une renonciation”<sup>199</sup>. Daarentegen, “le désistement d’action ne peut (.) avoir lieu que s’il porte sur un droit auquel il est permis de renoncer et dont la partie peut disposer (art. 823,

<sup>197</sup> *Ibidem*, 415, nr. 24.

<sup>198</sup> G. DE LEVAL, *Eléments de procédure civile*, 2<sup>e</sup> ed., Brussel, Larcier, 2005, 148, nr. 103, noot 31; J. VAN COMPERNOLLE, G. CLOSSET-MARCHAL, J.-F. VAN DROOGHENBROECK, A. DECROËS en O. MIGNOLET, “Examen de jurisprudence – Droit judiciaire privé – 1991-2001”, *RCJB* 2002, 685 e.v., nr. 597 e.v.

<sup>199</sup> J. VAN COMPERNOLLE, G. CLOSSET-MARCHAL, J.-F. VAN DROOGHENBROECK, A. DECROËS en O. MIGNOLET, *op. cit.*, 685, nr. 598.

C. jud.)”<sup>200</sup>. Daaruit volgt dat “le désistement d’action est (...) prohibé en matière fiscale, la matière étant d’ordre public”<sup>201</sup>.

***Kortom, ook al dient de rechter zich te verzetten tegen procedureakkoorden die de fiscale openbare orde in het gedrang brengen, dan nog kunnen die akkoorden buiten het rechterlijke geding worden uitgevoerd, wat, net als bij de informele akkoorden en rulings, duidelijk maakt dat de openbare orde op dit domein relatief is.***

## **b.– Dading**

### **(i) Vraagstelling**

73. Met dading bedoelen we hier de burgerlijke dading die omschreven wordt door artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek, namelijk het “contract, waarbij partijen een gerezen geschil beëindigen, of een toekomstig geschil voorkomen”. Er is hier dus in principe geen sprake van de minnelijke schikking die aangewend wordt in het geval van een inbreuk op het fiscaal strafrecht. Zoals we hierna zullen zien, is er echter geen volmaakte afscheiding tussen die twee concepten.

Er wordt vaak betoogd dat de burgerlijke dading in voormelde betekenis, die wederzijdse toegevingen van de partijen veronderstelt<sup>202</sup>, niet mogelijk is in belastingzaken. Hoe zit de vork in de steel?

74. Laten we vooreerst erop wijzen dat de fiscale wetgeving herhaaldelijk heeft bevestigd dat de fiscus het recht heeft om een dading te treffen. We kunnen onder meer verwijzen naar artikel 84 van het Btw-wetboek, artikel 141 van het Wetboek Successierechten of nog naar artikel 219 van het Wetboek Registratierechten. Al die artikelen bepalen dat, in geval van moeilijkheden bij de heffing of de invordering, de Minister van Financiën, of soms de door hem gemachtigde ambtenaar, met de belastingschuldigen “dadingen” treft, voor zover die niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting.

Er wordt echter betoogd dat de dading zoals bedoeld in die teksten helemaal niet de overeenkomst is die bedoeld wordt in artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek maar een *sui generis* administratieve rechtshandeling die enkel haar naam ontleent.

Zo heeft een auteur *inzake registratierechten* het volgende geschreven:

“Comme il ressort toutefois de l’article 219, alinéa 4, du C. enreg., le ministre des Finances ou le fonctionnaire délégué par lui est compétent pour conclure des transactions avec les contribuables, pourvu qu’elles n’impliquent pas exemption ou modération d’impôt. Cependant, il n’est nullement question d’une transaction, telle que visée à l’article 2044 du C. civ., vu

<sup>200</sup> *Ibidem*, 688, nr. 600.

<sup>201</sup> *Ibidem*, die verwijzen naar Cass. 23 februari 1998, AC 1998, I, nr. 104; C. CARDYN, H.R. DEPRET en M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, II, Brussel, Bruylant, 1992, nr. 264-265.

<sup>202</sup> DE PAGE, *Traité*, V, nr. 482; P. MARCHAL, *La transaction*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 2; Cass. 26 september 1974, AC 1975, 122; Cass. 15 oktober 1979, AC 1979-80, nr. 110; Cass. 19 juni 1989, AC 1988-89, nr. 612; Cass. 31 maart 1993, AC 1993, nr. 170; Cass. 19 september 2001, AC 2001, II, nr. 473; Cass. 31 oktober 2005, AC 2005, II, nr. 554.

qu'une telle transaction suppose des concessions réciproques, ce qu'interdisent précisément au ministre les articles 172 de la Constitution et 219 du C. enreg. La compétence que l'article 219 du C. enreg. confère au ministre ou au fonctionnaire délégué par lui vise uniquement, de commun accord avec le contribuable, à déterminer les éléments de fait sur lesquels l'impôt doit être perçu ou à s'accorder sur des questions de fait. Des accords de cette nature sont conclus chaque jour par l'Administration, par exemple en ce qui concerne la valeur vénale des biens immeubles transmis. La validité de ces accords ainsi que leur irrévocabilité sont généralement admises"<sup>203</sup>.

*Inzake douane en accijnzen*, daarentegen, heeft het Hof in een arrest van 22 september 2011<sup>204</sup> een andere redenering gevolgd. Het betrof hier een dading zoals bedoeld in artikel 263 AWDa, dat ingebed is in hoofdstuk XXIV met betrekking tot de boeten en straffen in het algemeen van de wet van 18 juli 1977.

Artikel 263 bepaalt dat “wegens alle overtredingen van deze wet en van de bijzondere wetten op de heffing van accijnzen, door, of op autorisatie van de administratie, omtrent geldboete, verbeurdverklaring en het sluiten van fabrieken of werkplaatsen zal kunnen worden getransigeerd, zo dikwijls verzachtende omstandigheden de zaak vergezellen, of als aannemelijk kan worden gehouden dat het misdrijf eerder aan verzuim of abuis, dan aan een oogmerk van opzettelijke fraude moet worden toegeschreven”.

Die tekst, die van oorsprong zeer oud is aangezien hij teruggaat tot de algemene wet van 26 augustus 1822, leunt, althans schijnbaar, eerder aan bij de minnelijke schikking. Er worden echter drie verschillende stellingen verdedigd in verband met de aard van die dading. Een ervan ziet in die techniek “een publiekrechtelijke overeenkomst tussen de administratie en de overtreder ter voorkoming van strafrechtelijke vervolgingen die door de administratie kunnen worden ingesteld, waarbij, wegens de goede trouw van de overtreder en om redenen van efficiëntie, geheel of gedeeltelijk afstand van de strafvordering kan worden gedaan”<sup>205</sup>. Een andere stelling heeft de techniek als dading, zoals bedoeld in artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek, gekwalificeerd<sup>206</sup>. Een laatste stelling, ten slotte, houdt er een gemengde kwalificatie op na en is van oordeel dat het een publiekrechtelijke dading betreft, waarop echter vele burgerrechtelijke bepalingen van toepassing zijn<sup>207</sup>.

In zijn arrest van 22 september 2011 heeft het Hof die controverse beslecht door te beslissen dat wanneer het bestuur transigeert in de door artikel 263 AWDa bepaalde omstandigheden, die overeenkomst een dading is zoals bedoeld in artikel 2044 Burgerlijk Wetboek. Het Hof heeft het middel afgewezen dat betoogde dat een dergelijke dading geen einde maakt aan de betwisting zelfs als zij rechtmatig is aangegaan.

<sup>203</sup> F. WERDEFROY, *Manuel des droits d'enregistrement*, ed. 2012-2013, Brussel, Kluwer, 227, nr. 205.

<sup>204</sup> Cass. 22 september 2011, AR C.10.0506.N, AC 2011, nr. 489 met concl. adv.-gen. THijs.

<sup>205</sup> E. VAN DOOREN, “De dading in douanegeschillen” (noot onder Cass. 22 september 2011), RW 2012-2013, 428, nr. 2.

<sup>206</sup> *Ibidem*, 429, nr. 2; M. FEYE en C. CARDYN, *Procédure fiscale contentieuse*, Brussel, Bruylant, 1935, 377; X. PARENT, “L'application de la loi fiscale – Les accords en droit fiscal: transactions, accords, individuels et ruling”, *Act. dr.* 1993, 355.

<sup>207</sup> E. VAN DOOREN, *op. cit.*, 429, nr. 2.

***Daaruit volgt dat, in tegenstelling tot wat soms wordt betoogd, de burgerlijke dading, zoals bedoeld in artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek, in het domein van het fiscaal recht kan bestaan en dat het onderscheid tussen die dading en de minnelijke schikking niet zo helder is als het lijkt.***

***(ii) Toepassingskader***

75. Opdat er echter een burgerlijke dading kan bestaan buiten de geëigende wettelijke teksten, moet de fiscale administratie over voldoende marge beschikken om toegevingen te kunnen doen aan de belastingplichtige. We kunnen ons afvragen of dat in het licht van artikel 172 van de Grondwet wel denkbaar is?

Ofschoon we daar meteen negatief op lijken te moeten antwoorden, moet dat toch genuanceerd worden. Hoewel, luidens die bepaling, geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden toegekend, bestaat er desondanks een reeks heffingen die verwant zijn aan de belasting ten aanzien waarvan de administratie over een zekere speelruimte beschikt. We denken daarbij aan de toebehoren van de belasting zoals de moratoire intrest en de verhogingen. We weten dat de administratie ten aanzien van die laatstgenoemde bevoegd is om een vrijstelling of vermindering toe te kennen, wat een groot aandeel van discretionaire beoordeling voor de administratie met zich meebrengt<sup>208</sup>. Bovendien kan de administratie, zelfs zonder de verschuldigde bedragen te betwisten, toegevingen doen met betrekking tot de voorwaarden van de invordering: de administratie kan aldus termijnen toestaan onder meer of minder milde voorwaarden. Die toegevingen met betrekking tot haar recht om onmiddellijke betaling te eisen, kunnen ook aanleiding geven tot wederzijdse toegevingen en, bijgevolg, tot een dading.

***In het algemeen lijkt het er dus niet op dat de administratie in het kader van een dading over omvangrijkere bevoegdheden beschikt dan de bevoegdheid waarover zij beschikt wanneer zij informele overeenkomsten sluit of een ruling behandelt. Zij mag niet raken aan de grondslag zelf van de belasting zoals die voortvloeit uit de toepassing van de fiscale wetgeving.***

***(iii) Techniek van het onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting***

76. Men kan zich afvragen in hoeverre die regel ondermijnd wordt door de recente invoering van de techniek van het onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting.

Het onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting stamt uit de programmawet van 27 december 2004. Artikel 332 van die wet voegt een reeks nieuwe bepalingen toe aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen, meer bepaald de artikelen 413*bis* tot 413*octies*, die tot doel hebben de middelen van gedwongen tenuitvoerlegging voor onbepaalde tijd te schorsen. Die bepalingen zijn in werking getreden op 1 januari 2005.

Vervolgens werd een gelijkaardige techniek ingevoerd voor de belasting over de toegevoegde waarde. De artikelen 70 tot 76 van de programmawet van 27 april 2007 voegden immers de artikelen 84*quinquies* tot 84*undecies* toe aan het Btw-wetboek. De in die laatstgenoemde

---

<sup>208</sup> Voor de administratieve geldboeten zie bijvoorbeeld J. KIRKPATRICK en S. NUDELHOLC, “Le contrôle judiciaire des amendes fiscales et le principe de proportionnalité” (noot onder Cass. 5 februari 1999), *RCJB* 2002, 573.

artikelen vastgelegde techniek is grotendeels een kopie van de techniek die van toepassing is voor de inkomstenbelastingen. Bepaalde eigenheden van de belasting over de toegevoegde waarde vergden echter kleine aanpassingen, met name om het voordeel van de maatregel enkel toe te kennen aan de personen die niet langer btw-plichtig zijn.

77. Zou het uitstel als dading kunnen worden bestempeld? Die vergelijking werd soms gemaakt<sup>209</sup>. Alhoewel de analogie niet helemaal misplaatst is, kunnen uitstel en dading zoals bedoeld in artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek echter niet worden gelijkgesteld. De techniek heeft kenmerken die niet verenigbaar zijn met de dading, met name in zoverre het uitstel niet *definitief* is aangezien het *onbepaald* is. Dat neemt niet weg dat het uitstel, ook al vormt het op zich geen dading, door de speelruimte die het de administratie biedt, desondanks een bestanddeel zou kunnen blijken van een globaler geheel van wederzijdse toegevingen, dat op zijn beurt wel als dading zou kunnen worden aangemerkt.

Ook al is het uitstel geen dading zoals bedoeld in artikel 2044 van het Burgerlijk Wetboek, dan nog zou het uitstel dat ingebed is in een ruimere transactionele regeling, *prima facie* kunnen betekenen dat de wederzijdse toegevingen leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting. Zou men het uitstel onder die voorwaarden dan niet als ongrondwettig moeten beschouwen?

78. Die vraag werd aan het Grondwettelijk Hof gesteld in de maanden die volgden op de aanneming van de programmawet van 27 december 2004. Er werd een beroep tot vernietiging ingesteld, dat schending van artikel 172 van de Grondwet aanvoerde, afzonderlijk en in samenlezing met de artikelen 10 en 11<sup>210</sup>. In zijn arrest heeft het Grondwettelijk Hof echter geen uitspraak ten gronde gedaan. Het hof heeft de exceptie van niet-ontvankelijkheid aangenomen, die de ministerraad had opgeworpen wegens een gebrek aan belang van het beroep dat ingesteld werd door een belastingplichtige op grond van zijn loutere hoedanigheid als belastingplichtige.

Bij gebrek aan een beslissing van het Grondwettelijk Hof blijft de vraag onbeslecht. Het is echter niet uitgesloten dat het onbeperkt uitstel er bij een toetsing van de bestaanbaarheid met artikel 172 van de Grondwet ongeschonden zou uitkomen. Vanuit een formeel oogpunt is het immers niet zeker dat men een techniek die enkel de geldnood van de belastingplichtige, en bijgevolg, zijn onvermogen om te betalen vaststelt en daarbij het nominale bedrag van de belasting intact laat, als vermindering of vrijstelling van belasting kan aanmerken.

Het onbeperkt uitstel lijkt vooral een maatregel van goed beheer die bedoeld is om de ontvanger, die persoonlijk aansprakelijk is voor de invorderingsverrichtingen, toe te laten zijn tijd – en het geld van de Staat – niet te verspillen aan veelvuldige vruchteloze vervolgingen. Het uitstel is in dat opzicht niets anders dan de voortzetting, in een beter omkaderde vorm, van de oude

<sup>209</sup> *Fiscoloog* 2004, nr. 957, 2-3; *Vr. en Antw. Kamer* 2004-05, 30 mei 2005, 13410 (Vr. nr. 490 P. DE GROOTE).

<sup>210</sup> GwH 17 mei 2006, nr. 2006/79. Het eerste middel, dat schending aanvoert van artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, betoogde dat de in die bepaling vastgelegde grondwettelijke waarborg wordt aangetast doordat de directeur der belastingen de bevoegdheid krijgt om onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting toe te kennen. In het tweede middel voerde de eiser aan dat de niet-eerbiediging van artikel 172, tweede lid, van de Grondwet ook de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat aan een categorie van belastingplichtigen de waarborg ontnomen wordt dat niemand kan worden vrijgesteld van belasting zonder dat tot die vrijstelling besloten werd door een democratisch verkozen vertegenwoordigende vergadering.

administratieve praktijk van de aanneming in ontlasting: de belasting blijft theoretisch verschuldigd; aangezien het echter feitelijk onmogelijk is om de belasting in te vorderen, gebiedt een gezond pragmatisme dat wordt overgegaan tot de orde van de dag.

79. Ook al is de techniek van het onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting strikt genomen in rechte noch een vrijstelling, noch een vermindering van belasting, moet desondanks worden vastgesteld dat de wetgever wel degelijk in de vrijstelling of vermindering van belasting heeft voorzien, in casu in de programmawetten van 27 december 2004 en 27 april 2007. Wellicht bestaan die laatste hoofdzakelijk erin de zorg om uitspraak te doen over de verzoeken tot uitstel toe te kennen aan een administratief orgaan. Dat is echter voldoende om de aard van de vraag te veranderen: het gaat er niet meer zozeer om te weten of het uitstel op zich mogelijk is maar te weten of de praktische regeling van het besluitvormingsproces, meer bepaald de discretionaire beoordelingsmarge die aan de administratie is voorbehouden, al dan niet verenigbaar zijn met de wettigheidsvereiste<sup>211</sup>.

### **c.- Berusting**

80. Berusten in een beslissing die gewezen is in een geschil dat de toepassing van wettelijke bepalingen van openbare orde betwist, is in principe niet mogelijk. Het Hof heeft die regel verscheidene malen bekrachtigd.<sup>212</sup> Die regel is ook van toepassing in belastingzaken.<sup>213</sup> Er is geen twijfel mogelijk: de lezing van de arresten van het Hof met betrekking tot de berusting in gerechtelijke beslissingen die bepalingen van openbare orde toepassen, sluit de berusting volledig uit in belastingzaken. Ze getuigen aldus van een maximalistische opvatting van de fiscale openbare orde.

Nemen wij bij wijze van voorbeeld het arrest van het Hof van 14 januari 2011, waarin het Hof het middel van niet-ontvankelijkheid dat de berusting van de eiser aanvoert, verwerpt na een redenering die bestaat uit twee delen: vooreerst herinnert het Hof aan het algemene beginsel volgens welk “de berusting in een [gerechtelijke] beslissing die verplichtingen bepaalt waarvan de last door bepalingen van openbare orde wordt geregeld, nietig is”. Vervolgens heeft het Hof die regel op de zaak toegepast en daarbij geoordeeld dat “de bepalingen inzake btw en douane en accijnzen de openbare orde raken, zodat de partijen niet kunnen berusten in een [gerechtelijke] beslissing die toepassing maakt van die bepalingen”.

De arresten van het Hof met betrekking tot de berusting in gerechtelijke beslissingen die bepalingen van openbare orde toepassen, hebben als bijzonderheid dat ze de berusting in belastingzaken volledig lijken uit te sluiten. Ze getuigen aldus van een maximalistische opvatting van de fiscale openbare orde.

---

<sup>211</sup> Over de vraag naar de wettigheid van de belasting en de problematiek van de delegaties aan de uitvoerende macht, zie Cass. 9 oktober 2014, AR F.11.0124.F, AC 2014, nr. 588 met concl. OM; Cass. 3 maart 2011, AR F.08.0082.F, AC 2011, nr. 178 met concl. OM.

<sup>212</sup> Zie onder andere Cass. 28 januari 1999, AR C.97.0332.F, AC 1999, nr. 48; Cass. 19 september 2002, AR C.01.0302.F, AC 2002, nr. 462; Cass. 12 april 2007, AR C.05.0489.F, AC 2007, nr. 181.

<sup>213</sup> Inzake btw, zie Cass. 14 januari 2011, AR F.09.0122.N, AC 2011, nr. 39; Cass. 19 september 2013, AR F.12.0171.N, AC 2013, nr. 466.



## ***B. – De procedurele openbare orde***

81. In dit onderdeel worden drie aspecten besproken: de afwijkende functie van de fiscale openbare orde (1), de neiging tot inquisitoire rechtspleging die daardoor zou kunnen ontstaan (2) en, waarom niet, de verleiding om als bestrijder van onrecht op te treden.

Enerzijds raakt de fiscale openbare orde niet langer de contractuele vrijheid van de partijen, de individuele vrijheden of de bevoegdheden van de administratie maar werkt zij in op de bevoegdheden van de rechter en de rechtzoekende in het kader van de rechtspleging. Wat dat eerste betreft, komt de procedurele openbare orde tot uiting in de erkenning van een bevoegdheidsuitbreiding die een handelingsfactor in het leven roept. De rechter dient uit zijn passieve rol in de rechtspleging te treden, die het hem door de partijen opgelegde kader van het geschil eerbiedigt, om een houding aan te nemen die het zogenaamde beschikkingsbeginsel relatieveert; de fiscale openbare orde wijkt af van het gemeen recht. Wat de partijen betreft, wordt het juridische concept van “openbare orde” op hen toegepast niet alleen door de zeggenschap te belemmeren die de partijen in de regel hebben over hun procesbelangen, wat de keerzijde is van de uitbreiding van de regulerende bevoegdheden van de rechter, maar ook door bepaalde procedurele hindernissen uit de weg te ruimen.

Anderzijds, kan het karakter van openbare orde van de fiscale wetgeving een voorwendsel zijn om te rechtvaardigen wat men, bij gebrek aan beter, kan kwalificeren als “inquisitoire neiging”? Zou de openbare orde een zeer doeltreffende stimulans kunnen blijken te zijn om het beschikkingsbeginsel in te perken en de rechter tot absolute meester van het proces te maken in naam van de noodzaak om een zo juist mogelijke toepassing van de fiscale wetgeving te waarborgen? Kan de rechter in die zogeheten wetgeving van openbare orde zo ver gaan dat hij raakt aan het voorwerp van de vordering?

Wat valt er, tot slot, wanneer we ons buiten de begane paden begeven, te zeggen over een eventuele bevoegdheid om het onrecht te bestrijden voor de cassatierechter – het betreft hier wellicht bij gebrek aan beter een taalkundige overdrijving – die, door uit te stijgen boven zijn functie van centrale uitlegger, opnieuw gerechtigheid brengt in een zaak in naam van de fiscale openbare orde?

Het idee luidt als volgt: kan de fiscale openbare orde verhinderen dat de (cassatie)rechter de schending van materieel fiscaal recht bestraft met een zekere evenredigheid, waarbij hij de aard en de ernst van de schending en de omvang van de gevolgen ervan tegen elkaar afweegt?

Of, integendeel, zou de relativiteit die inherent is aan die fiscale openbare orde zich schikken naar een dergelijke verleiding om onrecht te bestrijden, ja zelfs, daaraan de voorkeur geven?

Deze vragen spruiten voort uit een arrest van 22 mei 2015<sup>214</sup> van de Nederlandstalige afdeling van de eerste kamer van het Hof van Cassatie, die beslist heeft om de strafrechtelijke

---

<sup>214</sup> Cass. 22 mei 2016, AR. F.13.0077.N., *JT* 2016, en de noot van M. KONING, “Mort dans l’oeuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale ‘Antigone’”, p.397 e.v. Zie ook F. STEVENART-MEEÛS, “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine Antigone à l’épreuve du procès fiscal”, noot onder Cass., 22 mei 2015, *JLMB*, 2016, p. 920 tot 925.

“Antigoon”-rechtspraak<sup>215</sup> over te zetten naar fiscale zaken.

Zouden wij ons niet daarop kunnen inspireren om de administratieve beslissingen die het verdienen, te redden van de nietigverklaring en, onrechtstreeks, de rechterlijke beslissingen die deze bekrachtigen, van de vernietiging en, aldus, recht te doen wedervaren door recht te spreken?

In een zaak die op dit ogenblik voorligt aan de Franstalige afdeling van de eerste kamer, is het aan de hand van “het karakter van openbare orde van het fiscaal recht” dat de conclusie van de advocaat-generaal die vraag aan het Hof voorlegt.

## **1.- De afwijkende functie**

### **a.- Vraagstelling**

82. In het algemeen waarborgt de openbare orde een cohesieve functie: zij maakt de toepassing van het recht verplicht door de partijen de mogelijkheid te ontnemen om ervan af te wijken; artikel 6 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt dat bijzondere overeenkomsten geen afbreuk kunnen doen aan de wetten die de openbare orde en de goede zeden betreffen.

Inzake de rechtspleging verandert die rol van actieve bewaker van de rechtspleging die de wil van de rechtzoekende afbakt maar ervoor zorgt dat de wijze wordt geëerbiedigd waarop het aan de rechter voorgelegde geschil wordt vormgegeven, in een rol van bewaker van een hogere wettigheid wanneer bepalingen van openbare orde opduiken in het debat. Twee gevallen zijn wat dat betreft emblematisch: het eerste betreft de afwijkende rol die de openbare orde kan spelen ten aanzien van het beschikkingsbeginsel (b); het tweede is eigen aan de rechtspleging in cassatie en betreft de aanneming van een nieuw middel, waarbij de openbare orde het verbodene doorbreekt (c).

### **b.- Relativiteit van het beschikkingsbeginsel**

83. We herinneren eraan dat het beschikkingsbeginsel belet dat de rechter het voorwerp en de oorzaak van de vordering wijzigt<sup>216</sup>. Volgens een klassieke opvatting had de oorzaak van de vordering echter een juridische betekenis. Ofwel stelde men de oorzaak gelijk “à la règle de droit, le principe ou encore, et selon le cas, la catégorie juridique invoqué(e) à l’appui de la

<sup>215</sup> Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, AC 2003, nr. 499 en de belangrijke conclusie van de heer procureur-generaal DE SWAEF, destijds advocaat-generaal.

<sup>216</sup> J. LINSMEAU en X. TATON, “Le principe dispositif et l’activisme du juge” in J. LINSMAU en M. STORME (ed.), *Finalité et légitimité du droit judiciaire – Het gerechtelijk recht waarom en waarheen?*, Interuniversitair Centrum voor Gerechtig Recht, Die Keure/La Charte, 2005, nr. 10, 19, p. 113, geven de volgende definitie van het beschikkingsbeginsel: “D'une part, le juge civil est lié par la force obligatoire qui s'attache aux accords procéduraux que les parties concluent sur tous les éléments factuels ou juridiques de leur litige, sous réserve de la compatibilité de ces accords avec les lois d'ordre public et les dispositions impératives auxquelles la partie protégée n'a pas valablement renoncé. D'autre part, le juge civil est tenu de respecter la force obligatoire des actes juridiques unilatéraux que constituent la demande et la défense, et par lesquels les parties au lien d'instance se déterminent elles-mêmes et définissent l'objet et la cause de leurs demandes et défenses respectives. Sauf exceptions, le juge civil ne peut ni créer la qualité de parties dans le chef de tiers, ni en exclure des parties. Il ne peut davantage modifier le contenu de l'objet et de la cause des demandes et défenses des parties, que ce soit en y ajoutant des éléments non prévus par celles-ci ou en supprimant des éléments qu'elles y avaient inclus”.

prétention”<sup>217</sup>. Ofwel beperkte men haar “au fait, à l’acte, ou encore au titre juridique invoqué au soutien de la prétention, et non plus au ‘fondement juridique’ de celle-ci”<sup>218</sup>.

In beide gevallen belette het beschikkingsbeginsel, dat de onveranderlijkheid van de oorzaak met zich meebrengt, dat de rechter de aan de vordering toegewezen rechtsgrond veranderde.

Hiervan werd enkel afgeweken wanneer de grondslag van die juridische oorzaak in een wettelijke bepaling van openbare orde lag. In dat geval speelde de openbare orde een “rôle dérogoatoire capital”<sup>219</sup>: “par exception à la passivité obligatoire” had de openbare orde tot gevolg dat “le juge doive sortir de sa réserve, et soulever d’office un moyen de droit dérivé d’une règle d’ordre public, substituer d’office une base légale d’ordre public, ou encore et au besoin, doter d’office les faits d’une qualification commandée par l’ordre public”<sup>220</sup>.

84. Dat geldt niet meer vandaag. In een arrest van 14 april 2005 heeft het Hof, in een zaak waarin het hof van beroep geweigerd had te onderzoeken of een partij contractueel aansprakelijk was op grond dat de andere partij zich enkel op haar quasi-delictuele aansprakelijkheid beriep, beslist dat “de rechter gehouden is het geschil te beslechten overeenkomstig de daarop toepasselijke rechtsregel; dat hij, mits hij het recht van verdediging eerbiedigt, de plicht heeft ambtshalve de rechtsmiddelen op te werpen waarvan de toepassing geboden is door de feiten, die door de partijen in het bijzonder worden aangevoerd tot staving van hun eisen”. Het Hof heeft bijgevolg het bestreden arrest vernietigd omdat het hof van beroep weigerde te onderzoeken of de eisen van de eiser niet gegrond konden worden op de contractuele aansprakelijkheid.<sup>221</sup>

Die rechtspraak werd verscheidene malen bevestigd.<sup>222</sup>

***De verplichting om ambtshalve de middelen in rechte op te werpen waarvan de toepassing geboden is door de in het bijzonder aangevoerde feiten, heeft tot gevolg dat de afwijkende functie van de openbare orde ten aanzien van het beschikkingsbeginsel voortaan verdwenen is. De actieve rol van de rechter is immers niet langer beperkt tot de zaken van openbare orde maar strekt zich uit tot het hele gebied van zijn werkzaamheden.***<sup>223</sup>

***In die optiek is dus ook de eigenheid van belastingzaken, die voortvloeide uit hun karakter***

<sup>217</sup> G. DE LEVAL en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, “Principe dispositif et droit judiciaire fiscal”, *RGCF* 2004/6, 30, nr. 25.

<sup>218</sup> *Ibidem*, 30, nr. 26.

<sup>219</sup> Met de woorden van G. DE LEVAL en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, 32, nr. 27.

<sup>220</sup> *Ibidem*.

<sup>221</sup> Cass. 14 april 2005, AR C.03.0148.F, AC 2005, nr. 225 met concl. adv.-gen. DE KOSTER. Voor een uiteenzetting over de evolutie van de rechtspraak van het Hof en de nieuwe regel, raadpleeg de conclusies van het openbaar ministerie bij Cass. 28 mei 2009, AR. C.06.0248.F, AC 2009, nr. 355 (ambtshalve zuiver feitelijk middel) en van dezelfde dag C.08.0066.F, AC 2009, nr. 356 (ambtshalve middel waarin feiten en recht vermengd zijn).

<sup>222</sup> Onder meer Cass. 9 mei 2008, AR C.09.0548.F, AC 2008, nr. 283; Cass. 4 maart 2013, AR C.12.0056.F, AC 2013, nr. 143; Cass. 30 maart 2015, AR S.14.0017.F, AC 2015, nr. 229.

<sup>223</sup> Een Frans auteur betoogt dat de rechter, in één decennium, verdwenen is uit het verhaal rond het ambtshalve opwerpen van het middel van openbare orde. Hij vraagt zich af of het de bedoeling is van het Hof van Cassatie van Frankrijk om wetgever en regering te ontmoedigen, aangezien zij de rechter ertoe aanzetten de ene partij tegen de andere te verdedigen, waardoor hij een “gerechtelijk onderprefect” wordt en aldus per slot van rekening het risico loopt zijn onpartijdigheid kwijt te spelen in naam van de vereiste van doeltreffendheid. (N. MONACHON DUCHENE, “L’ordre public au risque de l’impartialité”, *La semaine juridique* 2015, nr. 28, 1361 e.v.)

*van openbare orde, verdwenen.* Zoals een sinds 2004 aanvaarde doctrine opmerkte: “la singularité du rôle à tenir par le magistrat siégeant en matière fiscale” bestaat enkel “à l’aune de l’opinion (...) selon laquelle, sous la réserve de l’entrée en jeu de l’ordre public, le juge est lié par l’habillage juridique dont les parties revêtent leurs prétentions et défenses”<sup>224</sup>. Aangezien het voormelde arrest van 14 april 2005 dat paradigma heeft omgekeerd, is de daaruit voortvloeiende invloed van de fiscale openbare orde verdwenen.

### c.- Aanneming van een nieuw middel in cassatie

85. Ter herinnering, in een arrest van 24 september 1953<sup>225</sup> heeft het Hof een nieuw middel omschreven als het middel dat noch door een partij noch door de wet ter kennis van de rechter over de grond werd gebracht of waarvan deze rechter zich niet eigenmachtig de kennis heeft toegeëigend<sup>226</sup>. Een middel dat steunt op bepalingen van openbare orde of van dwingend recht, daarentegen, mag wel voor het eerst voor het Hof worden aangevoerd<sup>227</sup>. De meest gezaghebbende doctrine heeft opgemerkt dat het niet ontbreekt aan arresten “qui justifiaient l’irrecevabilité du moyen de cassation par la seule circonstance que la règle de droit dont la violation était alléguée ne ressortissait pas à l’ordre public ou que le moyen n’était pas pris de la violation d’une disposition légale impérative<sup>228</sup> (bv. Cass. 11 september 1980, AC 1980-81, nr. 27; Cass. 23 oktober 1980, AC 1980-81, nr. 124; Cass. 12 januari 1981, AC 1980-81, nr. 213; Cass. 22 mei 1986, AC 1985-86, nr. 585; Cass. 19 maart 1990, AC 1990, nr. 431, kop) ou qui motivaient expressément l’accueil du moyen par son appartenance à la sphère de l’ordre public (bv. Cass. 16 juni 1983, AC 1982-83, nr. 577; Cass. 1 juni 1990, AC 1990, nr. 577; Cass. 9 januari 1995, AC 1995, nr. 13; Cass. 3 juni 1996, AC 1996, nr. 204)”.<sup>229</sup> Dezelfde auteurs merken op dat “cette présentation connaît depuis peu un certain regain de succès dans certains discours du ministère public (concl. adv.-gen. WERQUIN, Cass. 16 april 2010, AC 2010, nr. 263; vergelijk met concl. proc.-gen. LECLERCQ, Cass. 11 mei 2009, AC 2009, nr. 309), de même que dans celui de la Cour elle-même, dont quelques arrêts énoncent que ‘le moyen qui est fondé sur des dispositions légales qui ne sont ni impératives ni d’ordre public, qui n’a pas été soumis au juge du fond et dont celui-ci ne s’est pas saisi de sa propre initiative est nouveau et, partant, irrecevable’ (Cass. 9 september 2010, AR C.09.0291.F; Cass. 31 mei 2010, AR C.09.0240.F;

<sup>224</sup> G. DE LEVAL en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, 8, nr. 2.

<sup>225</sup> Cass. 24 september 1953, AC 1954, 28. Raadpleeg M. GREGOIRE, “L’ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation” in *L’Ordre public. Concept et applications*, Brussel, Bruylant, 1995, 65-80.

<sup>226</sup> Momenteel luidt die regel als volgt: het middel dat schending aanvoert van een bepaling die noch de openbare orde raakt noch van dwingend recht is, dat niet aan de feitenrechter is voorgelegd, waarvan deze evenmin op eigen initiatief heeft kennisgenomen en dat hij niet diende toe te passen, is nieuw (Cass. 21 maart 2008, AC 2008, nr. 196; Cass. 14 oktober 2004, AC 2004, nr. 483).

<sup>227</sup> Die uitzondering is echter onderworpen aan een strikte voorwaarde: de feitelijke gegevens die noodzakelijk zijn om een dergelijk middel te beoordelen, moeten blijken uit de bestreden beslissing of de stukken waarop het Hof vermag acht te slaan (Cass. 9 november 2007, AC 2007, nr. 543; Cass. 30 september 2002, AC 2002, nr. 489; Cass. 23 maart 2001, AC 2001, nr. 160; Cass. 27 oktober 2000, AC 2000, nr. 583; Cass. 16 september 1996, AC 1996, nr. 312).

<sup>228</sup> Zie bijvoorbeeld (Cass. 11 september 1980, AC 1980-81, nr. 27; Cass. 23 oktober 1980, AC 1980-81, nr. 124; Cass. 12 januari 1981, AC 1980-81, nr. 213; Cass. 22 mei 1986, AC 1985-86, nr. 585; Cass. 19 maart 1990, AC 1990, nr. 431, kop), of die de aanneming van het middel uitdrukkelijk gronden op het feit dat het middel de openbare orde raakt (bv. Cass. 16 juni 1983, AC 1982-83, nr. 577; Cass. 1 juni 1990, AC 1990, nr. 577; Cass. 9 januari 1995, AC 1995, nr. 13; Cass. 3 juni 1996, AC 1996, nr. 204)

<sup>229</sup> H. BOULARBAH, P. GERARD en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, “Pourvoi en cassation en matière civile”, *RPDB*, Compl., XI, Brussel, Bruylant, 2011, 232, nr. 466.

concl. adv.-gen. WERQUIN, Cass. 16 april 2010, AC 2010, nr. 263; Cass. 7 november 2008, AC 2008, nr. 620; vergelijk met concl. proc.-gen. LECLERCQ, destijds eerste adv.-gen., Cass. 22 mei 2000, AC 2000, nr. 311”.

***Het karakter van openbare orde van de fiscale wet laat toe die procedurele hindernis te nemen***<sup>230 231</sup>.

## **2.- De neiging tot inquisitoire rechtspleging**

86. Laten we eerst terugkomen op de volgende stelling van *GANSHOF VAN DER MEERSCH*, die reeds werd opgenomen in het eerste deel (I.B.2): “le juge a le pouvoir (...) de soulever un moyen d’office, d’annuler sans autre examen une décision, de procéder à une substitution de motifs. Mais l’ordre public réduit aussi la liberté du juge en ce sens que celui-ci a ‘l’obligation’ de soulever tel moyen ou d’annuler telle décision (...)”.<sup>232</sup>

Kan het karakter van openbare orde van de fiscale wetgeving een voorwendsel zijn om te rechtvaardigen wat men, bij gebrek aan beter, kan kwalificeren als “inquisitoire neiging”? Steunend op het traditionele onderscheid dat gemaakt wordt in de rechtspleging tussen het accusatoire model, dat voorrang geeft aan de rol van de partijen en waarin de rechter bevoegd is om een geschil over tegengestelde belangen te beslechten eerder dan het te onderzoeken, en

---

<sup>230</sup> Kunnen we nog verder gaan en ervan uitgaan dat ook de afwijkende regel achterhaald is volgens welke het middel dat schending aanvoert van een bepaling van openbare orde, waaronder de fiscale wet, ontvankelijk is zelfs als het voor het eerst voor het Hof wordt aangevoerd? Dat wordt betoogd door de rechtsleer die voorstander was van het verlaten van het juridische begrip van de oorzaak. Die rechtsleer is van mening dat middelen die geen verband houden met de openbare orde, ook voor het eerst voor het Hof zouden kunnen worden opgeworpen. De aanneming van het nieuwe middel dat schending aanvoert van een bepaling van openbare orde, heeft met andere woorden niet langer het uitzonderlijke karakter dat er traditioneel aan wordt toegedicht maar zou de toepassing van een ruimer algemeen beginsel zijn volgens hetwelk de openbare orde geen bijzondere behandeling zou krijgen (H. BOULARBAH, P. GERARD en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 228, nr. 449). Behoudens vergissing luidt de logica achter die analyse als volgt: de zuiver feitelijke opvatting van de oorzaak van de vordering doet de rol van de rechter toenemen en brengt voor hem nieuwe verplichtingen met zich mee, waarvan het Hof de miskennis moet kunnen bestraffen. Terwijl de rechter in het verleden de mogelijkheid had om ambtshalve een middel op te werpen, is hij voortaan daartoe verplicht. Indien hij dat niet doet, verzuimt hij zijn plicht. Bijgevolg is het middel dat de rechter verwijt een wettelijke bepaling miskend te hebben door ze niet toe te passen terwijl hij daartoe gehouden was, niet nieuw en is het ontvankelijk. De redenering overtuigt niet meteen. Komt het opstellen van een grief die gegrond is op de schending van de wettelijke bepaling die de rechter had moeten toepassen en niet heeft toegepast, niet neer op het aanvoeren van de schending van het beschikkingsbeginsel? Met andere woorden, indien de rechter kennisneemt van “in het bijzonder aangevoerde feiten” die hem ertoe hadden moeten brengen een bepaalde wettelijke bepaling toe te passen, heeft hij dan niet de mate waarin de zaak bij hem aanhangig is, miskend en niet, ook al is dat bij wijze van gevolg, de wettelijke bepaling die hij had moeten toepassen? Moet het middel dat een dergelijke grief formuleert, in die optiek niet steeds schending aanvoeren van artikel 1138 van het Gerechtelijk Wetboek, waarin dat beginsel vervat ligt? Als het middel zich beperkt tot het aanvoeren van de schending van de wettelijke bepaling die de rechter had moeten toepassen, is het wel degelijk nieuw in die zin dat een dergelijke grief niet uitdrukkelijk aan de feitenrechter werd voorgelegd, en zal het slechts ontvankelijk zijn in cassatie mits de wettelijke bepaling die de rechter had moeten toepassen, de openbare orde raakt. Naar mijn mening betekent de evolutie van de rechtspraak van het Hof over het ambt van de rechter, als die inhoudt dat de afwijkende rol van de openbare orde ten aanzien van de verplichting van de rechter om bepaalde middelen ambtshalve op te werpen, moet worden achterwege gelaten, dus niet noodzakelijk dat de afwijkende rol van de openbare orde in het stadium van de beoordeling van de nieuwigheid van het middel ook moet worden achterwege gelaten.

<sup>231</sup> In die context en behoudens vergissing is er geen enkel arrest in belastingzaken dat een grond van niet-ontvankelijkheid die de nieuwigheid van het middel aanvoert, zou aanvaarden op grond dat de fiscale bepaling waarvan de schending wordt aangevoerd, niet de openbare orde raakt.

<sup>232</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o.c.*, 658 en de arresten van het Hof die deze auteur citeert en waarop hij zich baseert.

het inquisitoire model, dat voorrang geeft aan de hogere positie van een rechter die het algemeen belang vertegenwoordigt en zich niet beperkt tot het beslechten van een geschil tussen pleiters maar die de oplossing moet vinden die ook voldoet aan het algemeen belang, ben ik voornemens hier de omstandigheid te behandelen dat de openbare orde een zeer doeltreffende stimulans zou kunnen blijken te zijn om het beschikkingsbeginsel in te perken en de rechter tot absolute meester van het proces te maken in naam van de noodzaak om een zo juist mogelijke toepassing van de fiscale wetgeving te waarborgen.

Kan de rechter in die zogeheten wetgeving van openbare orde zo ver gaan dat hij raakt aan het voorwerp van de vordering?

Achter een dergelijke neiging tot inquisitoire rechtspleging zouden zich wellicht alle redenen kunnen verschuilen die in het algemeen hebben geleid tot de verschillende uitleggingen van het fiscaal recht, of men nu tot elke prijs de exacte inhouding van wat verschuldigd is aan de staat, wil waarborgen, dan wel schikkingen tussen de fiscus en de belastingplichtige wantrouwt omdat ze ongelijkheid tussen de belastingplichtigen bewerkstelligen.

**87. *Op het eerste gezicht lijkt het erop dat het Belgische positief recht de bevoegdheid van de fiscale rechter om het voorwerp van de vordering in naam van de fiscale openbare orde te wijzigen, niet erkent. Uit recente rechtspraak van het Hof zou echter kunnen worden begrepen dat het de rechter toegestaan is en dat de rechter zelfs verplicht is, in naam van de openbare orde, een dergelijke inquisitoire rol op zich te nemen. Na onderzoek ben ik echter van mening dat dat niet klopt.***

Aan die vraag ligt het belangrijke arrest van het Hof van 3 maart 2011 inzake de Belgische staat tegen de naamloze vennootschap Oxygène ten grondslag.<sup>233</sup> De feiten van het geding zijn vrij eenvoudig: een belastingplichtige, die een bepaalde som in de vorm van belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd was, heeft verzuimd om daar vrijwillig gevolg aan te geven. Nadat de administratie een dwangbevel heeft uitgevaardigd, betwist de belastingplichtige de regelmatigheid ervan omdat het bevel niet gevisieerd werd door een ambtenaar die de wettelijke bevoegdheid had om het bevel uit te vaardigen. Het aangevoerde gebrek aan bevoegdheid vloeide, te dezen, voort uit de onregelmatigheid van de bevoegdheidsoverdracht aan de ondertekenaar. Omdat het hof van beroep de eisen van de belastingplichtige inwilligde, stelde de Staat cassatieberoep in. De Staat voerde verscheidene grieven aan: de eerste twee betwistten de toepassing door het hof van beroep van de wettelijke regels met betrekking tot de bevoegdheidsoverdracht. Die grieven zijn hier niet interessant: laten we enkel verduidelijken dat het Hof ze verworpen heeft, waardoor de beslissing van het hof van beroep dat het dwangbevel geen uitwerking heeft, ongeschonden blijft, wat het gevolg is van het gebrek aan bevoegdheid van de ambtenaar. In het derde onderdeel van zijn enige middel betoogde de Belgische Staat dat het hof van beroep, door het dwangbevel zonder uitwerking te verklaren, daarom nog niet de Staat kon bevelen alle op grond van dat dwangbevel ontvangen bedragen terug te betalen. Een dergelijke terugbetaling zou, volgens de Staat, enkel kunnen worden bevolen op voorwaarde dat de rechter eerst onderzoekt of de belasting is verschuldigd en hij

<sup>233</sup> Cass. 3 maart 2011, AR F.08.0082.F, AC 2011, nr. 178 met concl. OM.

die vraag ontkennend beantwoordt.

88. Het Hof heeft het derde onderdeel van het middel aangenomen na de volgende redenering:

“De belasting raakt de openbare orde zodat de gerechtelijke rechtscolleges zelf in feite en naar recht uitspraak moeten doen binnen de perken van het voorgelegde geschil, ongeacht de grond van nietigheid van de beslissing van de administratie.

Het [bestreden] arrest beslist dat, ‘hoewel het niet aan het hof van beroep staat om het litigieuze dwangbevel nietig te verklaren bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling die een dergelijke sanctie oplegt, het toch dient vast te stellen dat, aangezien het niet bewezen is dat het dwangbevel geïmplementeerd en uitvoerbaar verklaard is door de gewestelijke directeur of door een door hem naar behoren daartoe aangewezen ambtenaar, dat dwangbevel geen uitvoerbare kracht heeft en dus geen uitwerking kan hebben’.

Het [bestreden] arrest dat op die grond geen uitspraak doet over het aan het hof van beroep voorgelegde geschil dat betrekking had op het bestaan van de belastingschuld, verantwoordt niet naar recht de beslissing waarbij het de eiser veroordeelt om aan de verweerster elk bedrag terug te betalen dat hij op grond van dat dwangbevel zou hebben ontvangen.

Het onderdeel is gegrond”.

89. Die beslissing heeft heel wat inkt doen vloeien. Verscheidene auteurs hebben het feit betwist dat het Hof heeft geoordeeld dat de rechter die kennisneemt van het verzet tegen het dwangbevel, in feite en naar recht uitspraak moet doen binnen de perken van het voorgelegde geschil, ongeacht de grond van nietigheid van de beslissing van de administratie.

Voor die auteurs neemt de rechter in geval van verzet tegen een dwangbevel geen kennis van een betwisting met betrekking tot de vraag of de belasting verschuldigd is maar enkel van een vraag die beperkt is tot de regelmatigheid van het dwangbevel. Zodra de rechter daarover uitspraak heeft gedaan, zou hij volgens hen zijn rechtsmacht hebben uitgeput en bijgevolg niet langer kunnen onderzoeken of de belasting verschuldigd is zonder daarbij *ultra petita* uitspraak te doen.<sup>234</sup>

Sommige auteurs twijfelen dan ook niet om in die rechtspraak de bevestiging te zien van de afwijkende rol van de openbare orde die, in belastingzaken, ertoe zou leiden dat de rechter kan afwijken van de onveranderlijkheid van het voorwerp van de vordering.

Een auteur schrijft daarover het volgende: “l’arrêt du 3 mars 2011, au motif que l’impôt est d’ordre public, érige l’examen du fond en obligation absolue, indépendamment de toute demande de l’administration en ce sens. On peut y voir l’affirmation du rôle dérogatoire de l’ordre public: ce dernier impliquerait ainsi qu’une demande, dont l’objet est limité à la critique de la légalité d’un acte administratif, soit d’office étendue à la question de savoir si l’impôt est ou non dû. Un tel rôle dérogatoire serait cependant une nouveauté puisque, comme on l’a

<sup>234</sup> N. PIROTTE, “Délégation T.V.A.” (noot onder Cass. 3 maart 2011), *RGCF* 2011, 551; D. PATART, “Procès fiscal et relevé d’office des moyens” (noot onder Bergen 9 oktober 2013), *JDF* 2014, 109.

rappelé plus haut, on considère généralement que l'interdiction de statuer *ultra petita* ne cède normalement en rien face aux exigences de l'ordre public".<sup>235</sup>

Diezelfde auteur evenwel, is niet overtuigd van de gegrondheid van een dergelijke analyse. Hij geeft immers onmiddellijk een andere uitleg die aangeeft dat "il est possible que la Cour ait considéré que, dans tous les cas, le contribuable qui saisit le juge demande à ce dernier de déterminer le montant dû au titre d'impôt. Il n'y aurait par conséquent pas de distinction à faire quant à l'objet de la demande selon que le contribuable critique la légalité matérielle de la cotisation (le calcul des sommes dues) ou la légalité formelle (les irrégularités du processus de taxation)".

90. In werkelijkheid is geen enkele voormelde uitleg toereikend. Naar mijn mening heeft het Hof in dat arrest dat gewezen werd op mijn gelijklopende conclusie, helemaal niet geoordeeld dat de openbare orde zou rechtvaardigen dat afgeweken wordt van het verbod om *ultra petita* uitspraak te doen; het Hof heeft ook niet *in abstracto* beslist dat elke vordering in belastingzaken ambtshalve de vraag naar het al dan niet verschuldigd zijn van de belasting bij de rechter aanhangig maakt.

Uit de bewoordingen van dat arrest blijkt duidelijk – althans voor mij - dat de rechtscolleges uitspraak doen in feite en naar recht "binnen de perken van het voorgelegde geschil". Om te beslissen dat het hof van beroep zich niet mocht beperken tot een uitspraak over het lot van het dwangbevel, merkt het Hof trouwens wel op dat, in dat geval, het hof van beroep kennisnam van een betwisting met betrekking tot het bestaan van de belastingschuld.

Met andere woorden, net omdat het hof van beroep *in concreto* kennisnam van een vordering die strekte tot het verkrijgen van een uitspraak over de vraag of de belasting verschuldigd is, kon het hof van beroep verweten worden dat het die vraag niet onderzocht heeft.

91. Een arrest van 9 oktober 2014<sup>236</sup>, dat uitspraak doet over een vergelijkbare beslissing, heeft de onduidelijkheid rond die kwestie niet geheel kunnen wegnemen.

In die zaak nam het Hof kennis van een middel dat het bestreden arrest verweet de terugbetaling van de door de fiscus geïnde belasting te bevelen louter op grond van de bevestiging van de onregelmatigheid van het dwangbevel en dat die beslissing bestreed vanuit drie invalshoeken:

- het eerste onderdeel betoogde dat de appelrechter, die in hoger beroep uitspraak doet over een beslissing die gewezen is op verzet tegen het dwangbevel, noodzakelijkerwijs kennisneemt van de vraag of de belasting al dan niet verschuldigd is;
- het tweede onderdeel betoogde dat de vaststelling van de onregelmatigheid van het dwangbevel niet volstaat om te beslissen dat de belasting niet verschuldigd is;
- het derde onderdeel, dat bijkomstig is voor onze uiteenzetting, voerde een grief aan die gegrond was op de onregelmatigheid van de motivering.

---

<sup>235</sup> D. PATART, *o.c.*, 123-124.

<sup>236</sup> Cass. 9 oktober 2014, AR F.11.0124.F, AC 2014, nr. 588 met concl. OM.



We zien onmiddellijk dat het mogelijk was geweest om elke dubbelzinnigheid omtrent de draagwijdte van de in het arrest van 3 maart 2011 gestelde regel weg te nemen door het middel op grond van het tweede onderdeel aan te nemen, wat het openbaar ministerie trouwens had aangeraden in zijn conclusie voorafgaand aan dat arrest. Een dergelijke vernietiging zou immers impliciet hebben bevestigd dat de rechtsmacht van de rechter niet automatisch uitgebreid wordt tot de vraag naar het al dan niet bestaan van de belasting.

Het Hof heeft vernietigd op grond van het eerste onderdeel door de in het arrest van 2011 gestelde regel op exact dezelfde wijze te herhalen, waardoor er twijfel blijft bestaan over de vraag of het karakter van openbare orde van fiscale geschillen een ambtshalve uitbreiding van het voorwerp van de vordering zou toelaten, die, beperkt door de eiser tot de vraag naar de regelmatigheid van de uitvoerbare titel, zich automatisch zou uitstrekken tot de vraag of de belasting al dan niet verschuldigd is.

### **3.- De verleiding om als bestrijder van onrecht op te treden?**

92. Rest ons de vraag of het karakter van openbare orde van de fiscale wetgeving een halt kan toeroepen aan de tendens die ik, bij gebrek aan beter, ga omschrijven als de verleiding van de (cassatie)rechter om als bestrijder van onrecht op te treden, of de zo onlosmakelijk verbonden relativiteit zich daarin zou schikken?

Die vraag springt in het oog bij de lezing van een recent arrest van het Hof waarvan de aangehaalde regels haast revolutionair zijn!

In een arrest van 22 mei 2015<sup>237</sup> heeft de Nederlandstalige afdeling van de eerste kamer van het Hof van Cassatie beslist om haar zogeheten “*Antigoon*”-rechtspraak in strafzaken ook in belastingzaken toe te passen<sup>238</sup>. Die rechtspraak komt hierop neer dat er in beginsel wordt gesteld dat een onrechtmatig verkregen bewijs niet automatisch door de strafrechter wordt geweerd maar aan verschillende criteria moet worden getoetst. Het beginsel en de nietigheidscriteria zijn intussen in de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering verankerd bij wet van 24 oktober 2013<sup>239</sup>, die dat wetboek wijzigt door daarin een nieuw artikel 32 en een nieuw hoofdstuk met de titel “nietigheden” in te voegen.

Het Hof stelt:

*“3. 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.*

*4. 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.*

*5. Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van*

<sup>237</sup> Cass. 22 mei 2016, AR. F.13.0077.N., *JT* 2016, en de noot van M. KONING, “Mort dans l’oeuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale ‘Antigone’”, pp. e.v.

<sup>238</sup> Cass. 14 oktober 2003, *AC* 2003, nr. 499.

<sup>239</sup> *BS* 11 november 2013.

*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.*

*Het onderdeel dat uitgaat van een andere rechtsopvatting, faalt naar recht.”*

Drie parlementsleden hebben daarop op 7 januari 2016 prompt een wetsvoorstel ingediend om die beslissing van het Hof van Cassatie in een wet om te zetten. Uit de memorie van toelichting leren we met name dat *“de publieke ergernis over fiscale processen, die mislukken ten gevolge van een niet-naleving van in de wet voorgeschreven vormvereisten, enorm groot is. Het wordt dan ook moeilijk aanvaard, wanneer dergelijke procedures verzanden in een procedureel debat, dat als enige uitkomst in zo ’n zaken de nietigheid heeft, hoewel hiermee de belangen van de verdachte niet zijn geschaad.”*<sup>240</sup>

93. Ik ga me niet permitteren de haalbaarheid van die recente rechtspraak te onderzoeken<sup>241</sup>. Tot nader order heeft deze haar plaats in ons positief recht ingenomen en moet ze in dat opzicht in aanmerking worden genomen. Zou men zich hierdoor, in een reflex van redder of zelfs van bestrijder van onrecht, dan ook niet kunnen laten inspireren om bepaalde administratieve beslissingen van de vernietiging te redden en, indirect, de gerechtelijke beslissingen die ze geldig zouden verklaren voor cassatie te behoeden en aldus het recht te doen zegevieren door recht te spreken?

Nog onlangs werd het Hof verzocht zich over een zaak te buigen die een dergelijk geval zou kunnen opleveren<sup>242</sup>.

Aan de oorsprong van het geschil liggen de door de belastingadministratie doorgevoerde wijzigingen van de aanslagen, na een visitatie van twee onderling verbonden en in hetzelfde gebouw gelegen appartementen, die eigendom zijn van het belastingplichtige koppel maar integraal worden verhuurd aan een naamloze vennootschap, waardoor zij het koppel huurinkomsten opleveren. Tijdens de visitatie werd vastgesteld dat slechts een gedeelte van het appartement, met name 13 van de 188 m<sup>2</sup>, daadwerkelijk werd verhuurd aan de voormelde

<sup>240</sup> *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1561/001. De Nederlandstalige versie van de memorie van toelichting heeft het over *“de verdachte”*, dus *“le suspect”*, p. 4, § 3.

<sup>241</sup> Voor een bijzonder kritische beoordeling, raadpleeg de bovenstaande noot van F. KONING, *“Mort dans l’oeuvre de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale ‘Antigone’”*, p. e.v. Die auteur betoogt in hoofdzaak dat, indien het arrest van het Hof en de voormelde spiegelwet navolging zouden krijgen, er een reëel risico voor de rechten en vrijheden van de burger zou ontstaan, maar dat het arrest van 17 december 2015 van het HvJ (...) het einde van de opkomst van de *“Antigoon”*-rechtspraak in fiscale aangelegenheden zou inluiden.

<sup>242</sup> Zaak ingeschreven op de algemene rol onder nummer F.15.0009.F

vennootschap, waarvan de echtgenoot gedelegeerd bestuurder was. De belastingadministratie heeft, uit hoofde van de belastingplichtigen, een gedeelte van 175/188ste als beroepsinkomsten belast, op grond dat voornoemd gedeelte een vermomde bestuurdersvergoeding vormde. De belastingadministratie heeft ook een vergoeding die van de naamloze vennootschap werd ontvangen voor het gebruik van privémeubelen in de gehuurde lokalen belast als bestuurdersvergoeding. Ten slotte werd een belastingverhoging van 50 pct. opgelegd.

In hoger beroep stellen de belastingplichtigen een nieuw, subsidiair, verweermiddel voor, dat gegrond is op de schending van artikel 319, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB92), luidens hetwelk “de ambtenaren van de administratie der directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbrief, wanneer zij belast zijn [met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de personenbelasting, van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet-inwoners], vrije toegang mogen eisen tot alle andere lokalen, gebouwen, werkplaatsen of terreinen die niet bedoeld zijn in het eerste lid<sup>243</sup> [beroepslokalen en -terreinen] en waar werkzaamheden verricht of vermoedelijk verricht worden. *Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de rechter in de politierechtbank*<sup>244</sup>”.

De appelrechter, die wel oren heeft naar dat verweermiddel, zal beslissen dat de visitatie door de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) van het appartement, dat gevormd wordt door de twee voormelde appartementen, in strijd is met artikel 319, tweede lid, WIB92, aangezien “de BBI evenwel, vanaf het begin van haar plaatsbezoek op 28 januari 1994, heeft kunnen of moeten inzien dat zij in werkelijkheid een bewoond lokaal betrad, aangezien slechts een klein gedeelte van het appartement, met name 13 m<sup>2</sup> van de 188 m<sup>2</sup>, daadwerkelijk aan AIRCOOL SERVICES nv werd verhuurd”, en dat zij dus “in dergelijke omstandigheden, alvorens het bezoek voort te zetten, de machtiging van de politierechter had moeten vragen overeenkomstig artikel 319, tweede lid, WIB(92), wat zij niet heeft gedaan”.

De appelrechter “vernietigt (bijgevolg) alle betwiste nieuwe aanslagen wegens onwettigheid van het bewijs dat door de BBI werd verkregen met schending van artikel 319, tweede lid, WIB(92)”.

De belastingadministratie voert in haar cassatieberoep aan dat het bestreden arrest, om de daarin vermelde redenen, de twee hogervermelde beslissingen, namelijk de onwettige visitatie en de daaropvolgende vernietiging van de litigieuze aanslagen, niet naar recht heeft verantwoord.

---

<sup>243</sup> Artikel 319, eerste lid: “*Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie der directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de personenbelasting, van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet-inwoners tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend vrije toegang te verlenen tot hun beroepslokalen, zoals fabrieken, werkplaatsen, werkhuisen en magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel*”.

<sup>244</sup> Ik onderstreep.

Tot staving van dat middel voert ze aan dat “de machtiging waarvan sprake is in het tweede lid van de artikelen 225 WIB en 319 WIB92 [dat voornoemd artikel heeft vervangen] ‘voorafgaand’ moet worden gegeven en ‘de toegang’ tot de lokalen betreft, aangezien de parlementaire werkzaamheden beklemtonen dat ‘*enkel voor de toegang tot de privéwoningen en –lokalen een voorafgaande machtiging*’ (van de hiërarchische overheid en) van de politierechter *vereist is* en die toegang slechts zal kunnen worden geëist tussen 5 en 21 uur’ (*Parl. St. Kamer, gew. zitting 1980-1981, nr. 716/8, p. 54*); dat betekent wel degelijk dat de machtiging betrekking heeft op de toegang van het litigieuze appartement en niet, zoals het bestreden arrest vermeldt, op de ‘*voortzetting van de visitatie*’ van dat appartement wanneer de toegang werd verleend. Met andere woorden, ambtenaren van de fiscus aan wie de vrije toegang tot lokalen werd verleend en die vaststellen dat die lokalen gedeeltelijk “bewoonde lokalen” zijn, hoeven niet *a posteriori* het initiatief te nemen om rechtsomkeer te maken teneinde de politierechter om machtiging te vragen”.

94. Het openbaar ministerie zal over twee kwesties conclusie nemen, waarbij de eerste kwestie betrekking heeft op het materieel belastingrecht en de tweede op de opdracht van het Hof en op zijn bevoegdheid.

Wat eerst en vooral het *materieel recht* betreft, concludeert het openbaar ministerie (i) dat het middel ongegrond is wat betreft het gebrek waardoor het plaatsbezoek is aangetast, omdat de appelrechter naar recht heeft beslist om het te weren maar dat, daarentegen (ii) het middel gegrond is wat betreft de vernietiging van de litigieuze aanslagen, wegens het gebrek aan een wettelijke grondslag.

(i) Wat betreft de wettigheid van de visitatie, verwijst het standpunt van het openbaar ministerie naar de rechtspraak van het Hof volgens welke artikel 319, tweede lid, in fine, WIB92, niet belet dat een ambtenaar van de administratie van de directe belastingen die geen houder van een machtiging van de politierechter is, in het kader van zijn visitatierecht toegang heeft tot een particuliere woning wanneer dit met de toestemming van de bewoner geschiedt.<sup>245</sup> Welnu, betoogt het openbaar ministerie, uit geen enkele overweging van het bestreden arrest blijkt dat de verweerders, in de ogen van de appelrechters, de ambtenaren van de administratie toegang hebben verleend tot het privégedeelte van het appartement waarin de maatschappelijke zetels gevestigd waren van verschillende, door de verweerders beheerde vennootschappen. Hieruit volgt dat de beslissing van de appelrechter om het bewijs te weren dat werd verkregen tijdens een huiszoeking van de BBI die hij ongeldig heeft verklaard, naar recht is verantwoord. Dit is dus in feite niets nieuws.

(ii) Het advies van het openbaar ministerie daarentegen, volgens hetwelk de daaropvolgende vernietiging door de rechter van de litigieuze aanslagen wegens het gebrek van het onderzoek dat, voor de BBI, met een onrechtmatig verkregen bewijs overeenkomt, niet naar recht is verantwoord, is rechtstreeks geïnspireerd door het voormelde arrest van het Hof van 22 mei 2015.

Het openbaar ministerie, dat de hierboven weergegeven leer van het Hof overneemt, oordeelt

<sup>245</sup> Cass. 11 maart 2008, P.07.1878.N, AC 2008, nr. 169.

dat uit de redengeving van de twee bestreden beslissingen niet blijkt dat de tweede beslissing – de vernietiging – beantwoordt aan de door het Hof aangehaalde regels of dat de appelrechter het door het Hof vereiste evenredigheidsonderzoek heeft verricht. Het openbaar ministerie meent derhalve dat de vernietiging van de litigieuze aanslagen wegens onrechtmatig verkregen bewijs niet naar recht is verantwoord.

95. Het Hof heeft nog geen uitspraak gedaan. Het is dus nog te vroeg om te zeggen of het Hof zijn openbaar ministerie gaat volgen in een weg die, als het die ook inslaat, een techniek zou kunnen vormen om complexe administratieve beslissingen te redden die, in een of ander stadium van het beslissingsproces, wel konden zijn aangetast door een gebrek zonder daarom een flagrante miskennis van het beginsel van goed bestuur uit te maken en het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces evenmin in het gedrang te brengen; dat gebrek zou slechts formeel kunnen zijn, weinig invloed op de door de overschreden norm beschermde vrijheid hebben, niet opzettelijk zijn of de ernst van het misdrijf zou de begane onwettigheid ver overschrijden. En onder toezicht van het Hof zou de feitenrechter een oordeel vellen.

96. Wat vervolgens de opdracht en de bevoegdheid van het Hof betreft of, zo men verkiest, wat de cassatietechniek betreft, draagt het openbaar ministerie, dat misschien toegeeft aan de verleiding om, gemotiveerd door de fiscale openbare orde, als bestrijder van onrecht op te treden, op actie gerichte argumenten aan als antwoord op het eventuele bezwaar dat het een middel ambtshalve opwerpt. Om redenen van eenvoud geef ik hierna het tweede gedeelte van het standpunt van het openbaar ministerie weer.

“Het fiscaal recht raakt de openbare orde, zowel wat betreft het materieel recht<sup>246</sup> als wat betreft de regels inzake de aanslag en de invordering van de belasting<sup>247</sup> of nog de procedure<sup>248</sup>. De feitenrechter dient bijgevolg ambtshalve elk rechtsmiddel op te werpen dat de bestreden aanslag naar recht kan verantwoorden. De rechtsleer stelt: “le juge n’aggrave pas la situation [du] contribuable en soulevant d’office un moyen d’ordre public jusque-là négligé par l’administration, et le conduisant à maintenir la cotisation entreprise sur pied d’une autre motivation juridique”<sup>249</sup>.

De fiscale cassatierechter behoort, binnen de strikte grenzen van de bij hem aanhangig gemaakte zaak, het recht, het gehele recht en niets dan het recht te wijzen. Hij vervult die

<sup>246</sup> Cass. 5 januari 1931, *Pas.* 1931, I, 26; Cass. 11 maart 1935, *Pas.* 1935, I, 185; J. KIRKPATRICK, “Le droit fiscal se fonde sur des réalités”, *JPDF* 1969, 168; M. LEVAUX, “Griefs nouveaux - Pièces nouvelles et caractère d’ordre public du droit fiscal”, *Act. dr.* 1996, 683; Concl. proc.-gen. GANSHOF VAN DER MEERSCH, Cass. 31 mei 1949, *AC* 1949, 364.

<sup>247</sup> Cass. 25 juni 1999, AR C.96.0282.N, *AC* 1999, nr. 396.

<sup>248</sup> D. LAMBOT, “L’étendue des pouvoirs du juge en matière d’impôts sur les revenus” in *Mélanges John Kirkpatrick*, nr. 25, 472, met citaten uit CH. CARDYN, H. DEPRET en M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, derde ed., Brussel, Bruylant, 1992, 202.

<sup>249</sup> G. DE LEVAL en J.-F. VAN DROOGHENBROECK, “Principe dispositif et droit judiciaire fiscal”, *RGCF* 2004/6, nrs. 37 en 40, 37-39. Die auteurs citeren de volgende referenties: Cass. 16 september 2004, F.03.0049.F en F.030062.F (impliciet); Cass. 26 juni 1998, *AC* 1998, nr. 346; Cass. 3 november 1947, *AC* 1947, 351; Cass. 17 juni 1942, *AC* 1941-44, 76; Cass. 5 mei 1941, *AC* 1941-44, 117, met concl. proc.-gen. CORNIL (toen eerste adv.-gen.) in *Bull. en Pas.* 1941, I, 1977; Rb. Bergen 26 april 2001, *JDR* 2002, 164-165; A. DECROËS, “Pouvoirs du tribunal de première instance...”, *op. cit.*, *JDR* 2002, 185. Vgl. M. LEVAUX, *op. cit.*, *Act. dr.* 1996, 711. *Contra* N. PIROTTE, “L’adéquation du droit judiciaire privé au nouveau procès fiscal en matière d’impôts sur les revenus”, *JDR* 1999, nr. 11, 137.

opdracht niet volledig wanneer hij, in belastingzaken, gekluisterd blijft aan de tekst van het middel en de betekenis ervan negeert, en aldus niet ingaat op de toepassing, door de feitenrechter, van een fiscale rechtsnorm die niet zou voldoen aan alle vereisten die in die norm uitdrukkelijk maar ook impliciet zijn vervat of de bestreden beslissing niet vernietigt, terwijl de feitenrechter aan de bewuste norm een recht heeft toegeschreven dat die norm niet bevat – in voorliggend geval, de vernietiging van de aanslag op grond van artikel 319, tweede lid – zelfs als het middel dat aspect van zijn kritiek niet uitdrukkelijk heeft uitgewerkt.

Er bestaat een formulering die deze vereiste bewonderenswaardig en alomvattend uitdrukt: “Si, saisie d’un moyen de cassation, la Cour ne peut prononcer de cassation que sur la base du grief que celui-ci expose, elle ne saurait en revanche, dans l’examen du fondement de ce moyen, être tenue de n’avoir égard qu’aux seules dispositions légales ou à la seule interprétation de la loi sur laquelle repose ce grief. Elle doit examiner ce moyen à la lumière de la loi, considérée sans restriction, dont elle a pour mission de maintenir l’exacte interprétation”<sup>250</sup>.

Hier wordt weliswaar de vervanging van redenen verantwoord, die kan worden uitgelegd door de omstandigheid dat “il n’appartient à la Cour de casser une décision que s’il est établi que son dispositif est contraire à la loi”<sup>251</sup>; die eminente auteur vervolgt: “En procédant, le cas échéant d’office, à une substitution de motifs, la Cour ne soulève pas un moyen. Elle examine le moyen de cassation qui lui est soumis, le confronte au dispositif de la décision attaquée dont l’illégalité est alléguée et substitue, aux motifs critiqués sur lesquels le juge a fondé ce dispositif, des motifs propres à en faire apparaître la légalité. Elle ne fait, en somme, que se conformer à sa mission de vérifier le bien-fondé de l’accusation dirigée contre la décision attaquée”<sup>252</sup>.

Moet het Hof echter ook geen beslissing vernietigen die een fiscale bepaling van openbare orde schendt door ten onrechte een belasting te vernietigen die voor het overige wettig is – dit is een werkhypothese –, nu het middel die vernietiging bekritiseert zonder die schending echter uitdrukkelijk te vermelden? Gaat men de grenzen van het middel te buiten wanneer alle aspecten worden uitgelicht, zelfs die welke niet “in de verf zijn gezet”, om ze met het bestreden dictum te confronteren?

Tot nader order, en in voorliggend geval, denk ik van niet, omdat we binnen de grenzen blijven van het cassatiemiddel “déduit contre une décision judiciaire de la violation alléguée d’une disposition légale”<sup>253</sup> – de schending van artikel 319, tweede lid, door de beslissing tot vernietiging – en niet afdwalen in een rechtsmiddel “élevé à l’appui d’une prétention”<sup>254</sup> – die bestaat in de wil van de fiscus om een vernietigde belasting te redden.

Wat gaat het Hof hiervan denken? De toekomst zal het ons leren. Ongetwijfeld wordt het Hof door zijn openbaar ministerie, dat hierbij steunt op het openbareordekarakter “van het fiscaal recht”, verzocht daaruit misschien wel een nieuwe gevolgtrekking te maken. Is deze

---

<sup>250</sup> C. STORCK, “Considérations sur le moyen en cassation en matière civile” in *Liber Spei et Amicitiae IVAN VEROUGSTAETE*, Brussel, Larcier, 2011, nr. 14, 105.

<sup>251</sup> *Ibid.*

<sup>252</sup> *Ibid.*

<sup>253</sup> *Ibid.*

<sup>254</sup> *Ibid.*

buitensporig?

In elk geval, stelt een Frans auteur, heeft de rechter het ambtshalve opwerpen van een middel van openbare orde in tien jaar tijd afgezworen. Hij vraagt zich af of het Franse Hof van Cassatie op die manier de praktijk van wetgever en regering niet heeft willen ontmoedigen waarbij de rechter in het strijdperk wordt geduwd teneinde één partij tegen de andere in bescherming te nemen en zodoende van hem een gerechtelijk onderprefect te maken met, uiteindelijk, het risico dat hij, onder het mom van de vereiste efficiëntie, niet langer in staat is onpartijdig op te treden<sup>255</sup>.

### *C. – Wettelijke openbare orde – Uitlegging van de fiscale norm*

#### **1. Methodes, beginselen en omvang van de uitlegging in het algemeen**

##### **a. Vraagstelling**

97. Na de uiteenzetting over de contractuele openbare orde en de procedurele openbare orde zal ik het nu hebben over de derde functie van de fiscale openbare orde die in het eerste deel aan bod kwam: de wettelijke openbare orde. Zoals reeds gezegd, staat die functionaliteit ten dienste van de gevallen waarin het begrip ‘openbare orde’ een voorschrift van versterkte wettelijkheid moet volgen bij het bepalen van de betekenis van de fiscale norm, vandaar dat ik kies voor de benaming “wettelijke openbare orde”.

Die versterkte wettelijkheid komt tot uiting in de bewering dat, aangezien het fiscaal recht de openbare orde raakt, “les règles de procédure relatives à l’établissement de l’impôt doivent être strictement observées”<sup>256</sup> of nog dat “les dispositions des lois fiscales doivent être appliquées rigoureusement”<sup>257</sup>.

Maar zoals ik voorheen reeds zei, beoogt het “strikte” karakter van de toepassing of inachtneming van de fiscale wet onder het voorwendsel dat zij de openbare orde raakt, niet zozeer de toepassing dan wel de uitlegging van de wet. Het zou immers vreemd zijn te beweren dat een wet, ja zelfs een fiscale wet, strikt(er) moet worden toegepast omdat zij de openbare orde raakt, terwijl - gevolgtrekking *a contrario* - de rechter (meer) soepelheid aan de dag zou kunnen leggen en nalaten een wet die deze rang niet heeft “strikte” toe te passen.

***De wettelijke openbare orde kan pas tot stand komen wanneer, bij de toepassing van het recht op de feiten, hetgeen de opdracht van de feitenrechter is, en bij de toetsing van de wettigheid van die handeling, hetgeen de opdracht van het Hof is, eerst de omvang, bij voorkeur de exacte omvang, van de betrokken rechtsregel bepaald wordt. De wettelijke openbare orde heeft dus in de eerste plaats invloed op het vlak van de uitlegging van de wettekst. De wet is, formeel gesproken: “la communication de la volonté du législateur aux sujets de droit”<sup>258</sup>.***

<sup>255</sup> N. MONACHON DUCHENE, “L’ordre public au risque de l’impartialité”, La semaine juridique, 2015, nr. 28, p. 1361 e.v.

<sup>256</sup> M. DASSESSE en P. MINNE, *op. cit.*, 53.

<sup>257</sup> TIBERGHEN, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Wolters Kluwer, 2014, nr. 0191, 27.

<sup>258</sup> P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, Brussel, De Boeck en Larcier, 2006, nr. 8, 47.

*En die wil moet begrepen worden: dat is precies de bedoeling van de juridische uitlegging*<sup>259</sup>.

#### **b. Methodes, beginselen en omvang van de uitlegging - Herinnering**

98. *Uitdrukking van het recht.*- Voor een beter begrip van de functionaliteit van de versterkte wettelijkheid van de fiscale norm, die voortvloeit uit het statuut van norm van openbare orde waarmee de fiscale norm is bekleed en waarvan ik de pertinentie in de arresten van het Hof hierna zal pogen te illustreren, lijkt het me opportuun in het algemeen te herinneren aan enkele grondlijnen die verband houden met de wijze waarop wij betekenis geven aan de rechtsnorm. We mogen niet vergeten dat de uitlegging een delicate denkoefening is, een discipline die niet uitgaat van een enig en vaststaand schema, maar gevoed wordt door een opeenvolging van aanbevelingen, die allemaal nuttig zijn en toegepast worden naargelang de omstandigheden.

In ons rechtssysteem is de rechtsregel, in beginsel, een geschreven regel. Maar het recht komt ook – en zelfs op dwingende wijze – tot uitdrukking via de algemene rechtsbeginselen die noch door de wet, noch door de rechtspraak gedefinieerd zijn<sup>260</sup>, en waarvan de bewoordingen zowel door de wetgever, zoals bijvoorbeeld artikel 2<sup>261</sup> van het Gerechtelijk Wetboek, als door de rechter, in verschillende betekenissen<sup>262</sup> gebruikt werden.

De houding die de rechter aanneemt in zijn confrontatie met het recht verschilt aanvankelijk naargelang het gaat om het geschreven recht of om de algemene rechtsbeginselen ervan. GANSHOF VAN DER MEERSCH heeft over die beginselen gezegd: “ce ne sont pas des créations jurisprudentielles (...)” en “ils existent en dehors de la forme - que leur donne le texte lorsque celui-ci s'y réfère; le juge les *déclare*; il en *constate l'existence* (...), ce qui permet de dire que la détermination des principes généraux du droit n'autorise pas une recherche scientifique libre (...). Ils se forment en dehors du juge mais, une fois formés, ils s'imposent à lui (...). Le juge *est tenu* d'en assurer le respect (...). Confronté avec le maniement délicat des normes d'un droit non écrit, le juge aura la sagesse d'éviter de donner à la notion de principe général du droit une interprétation extensive (...). Il ne se laissera égarer ni par la philosophie du droit ni par la morale. Il demeurera sur le terrain strict du droit<sup>263</sup>; on observe que le juge *induit* le principe général des applications que la loi en a faites, pour lui reconnaître le caractère d'une source autonome de droit (...). Le principe général de droit se dégage d'un système que révèle normalement, mais pas nécessairement, la législation (...). Il est consacré (...) dans la loi qui en régit des applications déterminées (...); Le principe général de droit peut aussi être exprimé dans la loi, mais il n'est pas nécessairement rattaché à elle, fût-ce par un support léger (...)”<sup>264</sup>.

<sup>259</sup> Die benadering wordt ook juridische hermeneutiek of juridische semantiek genoemd.

<sup>260</sup> Zie voor een essay over dat begrip, W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, plechtige openingsrede van het Hof van Cassatie van 1 september 1970, AC 1970, I, 39 e.v.

<sup>261</sup> J. BOULANGER, *Droit civil*, I, 1956, nrs. 2 tot 7, 52-57. Zie voor een essay over dat begrip W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, plechtige openingsrede van het Hof van Cassatie van 1 september 1970, AC 1970, I, 39 e.v.

<sup>262</sup> Art. 2 Gerechtelijk Wetboek: “De in dit wetboek gestelde regels zijn van toepassing op alle rechtsplegingen, behoudens wanneer deze geregeld worden door niet uitdrukkelijk opgeheven wetsbepalingen of door *rechtsbeginselen*, waarvan de toepassing niet verenigbaar is met de toepassing van de bepalingen van dit wetboek”.

<sup>263</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o.c.*, 42-43.

<sup>264</sup> *Ibid.*, *o.c.*, 49.



Dat is niet zonder gevolg bij de lezing ervan door de rechter, want, zo vervolgt die voortreffelijke magistraat: “compris ainsi, il n'existe pas de différence de nature entre le principe général de droit non écrit et celui qui est formulé dans la loi. Des différences ne sont susceptibles d'apparaître que sur le plan procédural” en “quand le juge affirme et applique les principes généraux du droit, il ne fait -rappelons-le- qu'interpréter la volonté du législateur ou du constituant. Si le principe n'a pas été formulé dans la loi ou s'il ne l'a été qu'en vue de régler des applications déterminées, c'est que son existence est si certaine que le législateur estime ne pas devoir le constater dans un texte de loi (...)”<sup>265</sup>. Kortom, ook hier zal de rechter zich eerst moeten buigen over de betekenis van de norm die hij daarna weergeeft.

99. *Noodzakelijke uitlegging van alle juridische normen.- De uitlegging van de juridische norm is in de regel noodzakelijk*<sup>266</sup> *want “les mots employés par le législateur se chargent d'une densité due à la rencontre de plusieurs références: la lettre du texte renvoie au corpus de la langue utilisée, la place du mot évoque l'ensemble du système juridique, l'intention de l'auteur conduit aux travaux qui ont précédé la norme, et l'esprit de la loi appelle la raison dont le droit ne peut jamais se départir. La lecture du texte mobilise chacune de ces approches pour planter le sens de la norme au carrefour (...) de ce que le législateur dit, (...) de ce qu'il a voulu dire et (...) de ce qu'il aurait dit”*<sup>267</sup>.

Dat lijkt vrij ingewikkeld en zelfs nutteloos wanneer het postulaat “*interpretatio cessat in claris*” verboden is. Het Hof deelt die zienswijze, aangezien het “paraît consacrer d'une manière relativement nette, les différentes thèses de la doctrine du sens clair des textes”<sup>268</sup>; dat geldt steeds wanneer het de uitlegging van de norm “vastklikt” op de “duidelijke”, “precieze” betekenis ervan of nog “zonder enige dubbelzinnigheid”. Dat betekent in de praktijk dat de uitlegger die een zogeheten “duidelijke en rechtstreeks toepasbare” tekst leest de duidelijke betekenis niet mag ombuigen met overwegingen van billijkheid of maatschappelijk nut, noch een vermeende of uitdrukkelijke wil van de wetgever mag toewijzen omdat die geen volmaakte uitdrukking ervan zou zijn.

Die rechtsleer van de “duidelijke betekenis” moet volgens mij stellig worden genuanceerd. De stelling dat een duidelijke tekst geen uitlegging behoeft, veronderstelt precies een voorafgaand uitleggend onderzoek om tot de slotsom te komen dat de tekst duidelijk is<sup>269</sup>! Zoals ook wijlen

<sup>265</sup> *Ibid.*, o.c., 49-50.

<sup>266</sup> P. DELNOY, o.c., nr. 22, 94-95.

<sup>267</sup> X. DIJON, *Méthodologie juridique. L'application de la norme*, Diegem, E. Story-Scientia, Kluwer, 1996, nr. 90, 31.

<sup>268</sup> Zie voor een beknopte analyse van de rechtspraak van het Hof die thans geldt en voor een pertinente kritiek van de rechtsleer van de duidelijke betekenis van de teksten, M. VAN DE KERCHOVE, “La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique” in (onder leiding van dezelfde auteur) *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, Brussel, FUSL, 1978, 13 e.v. Zie voor de uitlegging van de wet ook F. OST en M. VAN DE KERCHOVE, *Entre la lettre et l'esprit. Les distinctions d'interprétation en droit*, Brussel, Bruylant, 1989; F. RIGAUX, “Le juge, ministre du sens” in *Justice et argumentation. Essais à la mémoire de Chaim Perelman*, Brussel, ULB, 1986, 77 e.v. Zie voor een recente bijdrage C. GRIMALDI, “L'analyse structurale de la règle de droit au service du juge”, *Recueil Dalloz* 2007, 1148 e.v.

<sup>269</sup> Om de behoefte aan uitlegging van de wetten te illustreren is het misschien nuttig de volgende historische bemerkingen te vermelden van wijlen P. MAHILLON, raadshere in het Hof van Cassatie (in *L'interprétation en droit*, o.c., 570-571): “La révolution française avait nourri l'illusion que la loi, expression désormais de la raison universelle, devait faire l'objet d'une application mécanique (...). En même temps qu'elle correspondait à la vision des hommes de 1779 (...), cette conception devait présenter le triple avantage de supprimer l'arbitraire des

procureur-generaal Burggraaf DUMON deed opmerken: “hoe gewaagd is het dan ook niet te beslissen, dat ‘*interpretatio cessat in claris*’, d.w.z. dat een wet waarvan de tekst duidelijk en nauwkeurig lijkt reden geeft noch tot interpretatie, noch o.a. tot aanhaling van de parlementaire geschiedenis”<sup>270</sup>; en vóór hem had *procureur-generaal P. Leclercq de beroemde formule bedacht*: “*Le texte n’enchaîne pas l’interprète, il n’enchaîne que l’ouvrier imprimeur et le premier ne doit pas être confondu avec le second. Le texte est l’enveloppe de la chose essentielle: la pensée que l’auteur du texte a par celui-ci voulu exprimer. C’est la pensée, le contenu, qui enchaîne l’interprète et non le texte, le contenant*”<sup>271</sup>.

Het Hof denkt dat overigens ook: het leert in een arrest van 9 februari 1925<sup>272</sup> dat “il convient parfois de rechercher ce qu’a voulu dire le législateur plutôt que ce qu’il a dit littéralement; qu’il est préférable, en principe, de supposer qu’il a employé une expression traduisant imparfaitement sa pensée, plutôt que de lui prêter une pensée issue de l’arbitraire”. Bij mijn weten werd die lering nooit herroepen.

De rechtsleer kan zich ook niet zonder voorbehoud scharen om de leer van de duidelijke betekenis. Professor PAUL DELNOY veroordeelt ze onherroepelijk in zijn lering; hij vindt ze “onuitvoerbaar” en “absurd”<sup>273</sup>! Professor XAVIER DIJON, die een bijzonder sprekend geval m.b.t. de civiele gevolgen van de zuiveringen in de Oostkantons na de tweede wereldoorlog

---

*parlements de l’ancien régime, de prévenir les vellétés contre-révolutionnaires des gens de robe et de rencontrer l’aspiration à la compréhension directe des lois (...). Pareille rigidité se révéla rapidement intenable. Elle fut abandonnée par les auteurs du code. Le rôle de l’interprète étant indéniable, il reste à déterminer non seulement la méthode d’interprétation, mais encore la matière même à interpréter. Différentes écoles se sont succédé. Aux yeux des exégètes du XIX<sup>e</sup> siècle, et contrairement aux vues sages et mesurées de Portalis, la loi écrite est censée contenir tout le droit applicable. Le juge doit lui être étroitement fidèle et ne dispose que des latitudes que lui accorde, le cas échéant, le législateur lui-même.(...) Tout d’abord cette école n’a pas tardé à admettre la nécessité d’une interprétation tendant à rechercher, par-delà le texte, l’intention du législateur (...). Ensuite la fascination exercée par le Code civil se trouvait tempérée par l’admiration, particulièrement sensible chez Laurent, pour les grands juristes de l’ancien droit (...). Enfin, l’étude attentive de la jurisprudence a préservé dans une certaine mesure l’exégèse du dessèchement dont elle était menacée.(...) On sait que les postulats auxquels se référaient les premières générations de commentateurs du Code civil furent battus en brèche par les idées nouvelles apparues à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. Tour à tour l’accent a été mis sur le but social de la loi (ou interprétation fonctionnelle; c’est celle que retient De Page, Traité, t. Ier, 3<sup>e</sup> éd., 1962, n<sup>o</sup>s 6bis, 212 in fine, et 215), sur la méthode historique ou évolutive, sur la libre recherche scientifique, préconisée par François Géný (...); on peut rapprocher de cette dernière tendance les idées défendues par Walter Van Gerven (Het beleid van de rechter, Antwerpen, Standard, 1973)”. Zie voor een meer gedetailleerd onderzoek van “‘Interpretatio’ et normes de droit privé sous la République et le Principat”, G. HANARD, in *L’interprétation du droit, o. c.*, 387 e.v., en PH. GODDING “L’interprétation de la ‘loi’ dans le droit savant médiéval et dans le droit des Pays-Bas Méridionaux”, *ibid.*, 444 e.v.*

<sup>270</sup> F. DUMON, “De opdracht van de hoven en rechtbanken. Enkele overwegingen”, plechtige openingsrede van 1 september 1975, AC 1975, 24. Die zeer voortreffelijke magistraat citeert een bijzonder sprekend voorbeeld in fiscale zaken, namelijk het arrest van het Hof van 18 november 1969 (AC 1970, I, 281) over de teksten van artikel 267 WIB 64 en artikel 61, derde lid, van de gecoördineerde wetten van 1948, die zowel identiek als “duidelijk” zijn. Het Hof heeft evenwel beslist dat de machten van het hof van beroep, gezien de wil, door de wetgever uitgedrukt tijdens de parlementaire voorbereiding, niet dezelfde waren achtereenvolgens onder vigeur van de twee opeenvolgende legislaturen. Hij verwijst ook naar de pertinente bemerkingen van CH. PERELMAN (“L’interprétation juridique” in *Archives de philosophie du droit*, XVII, 1972, 30). Voor overwegingen die nauw aanleunen bij die van procureur-generaal Burggraaf DUMON, zie ook procureur-generaal Ganshof van der Meersch, “Beschouwingen over de herziening van de Grondwet”, plechtige openingsrede van 1 september 1972, AC 1972.

<sup>271</sup> Concl. eerste adv.-gen. LECLERCQ, Cass. 26 januari 1928, *Bull. en Pas.* 1928, I, 63, inzonderheid 65.

<sup>272</sup> Cass. 9 februari 1925, *Bull. en Pas.*, I, 143.

<sup>273</sup> P. DELNOY, *op. cit.*, nrs. 20 en 21, 85-94.

aanhaalt,<sup>274</sup> nuanceert ze en ziet er vooral een mechanisme in waardoor de rechter recht kan spreken zoals hij zou wensen dat het was. Hij stelt vast dat “dans les termes de l'intellectuel - le langage dit le réel et - dans ceux de l'homme de la rue - un chat est un chat”<sup>275</sup>, en merkt daarbij op dat als “le réalisme du langage donne au juge la possibilité d'arrêter d'une manière plausible la succession des interprétations, il n'élimine pas pour autant les caractéristiques originales de la méthode du droit. Car le juriste lit moins le texte pour dire ce qui est que ce qui doit être. *Lors donc que le 'sens clair' d'un texte contredit la sécurité, l'équité ou le bien commun qu'il veut, le juge affirme l'obscurité du texte afin de l'éclairer d'une manière plus convenable. Dans cette perspective, le 'sens clair', donnée indispensable du repos du langage humain, se situe, ici encore, au départ - mais non au terme - de la recherche qu'entame le juge pour appliquer, comme il se doit, la norme aux faits.*”<sup>276</sup>

100. *Regulerende richtlijnen.*- De richtlijnen bij de uitlegging zijn talrijk en gevarieerd; ze kunnen worden onderverdeeld in drie gehelen van regels: (i) uitleggingsmethodes, (ii) uitleggingsbeginselen en (iii) omvang van de uitlegging.

(i) *Methodes.*- Gewoonlijk onderscheidt men de *linguïstische of tekstuele methode*, die vasthoudt aan de analyse van de schriftelijke uitdrukking van de norm, de *contextuele* (of “systematische” of “structuralistische”) *methode*, die de betekenis van de norm puurt uit de wetgevende context, de *historische* (of “genetische”) *methode*, die voorrang verleent aan het historisch kader waarbinnen de uit te leggen tekst ontstaan is, de *teleologische methode*, die de tekst verduidelijkt door het doel dat de wetgever met de tekst nastreeft, en de *sociologische methode*, die de tekst leest in het kader van de toestand van de maatschappij op een gegeven

---

<sup>274</sup> "Les lois relatives à la réparation des dommages de guerre aux biens privés, coordonnées le 30 janvier 1954 excluent du bénéfice de cette réparation les personnes qui ne méritent guère les égards de la Nation, du fait de leur inscription définitive sur la liste d'épuration civique dressée par les auditeurs militaires. Vingt ans plus tard, le législateur apporte un correctif à cette sévérité en admettant que les citoyens établis dans les cantons annexés par le IIIème Reich se soient montrés forcément moins patriotes que les autres Belges habitant le reste du territoire seulement occupé - et non annexé - par l'Allemagne. Une loi du 21 novembre 1974 (loi du 21 novembre 1974 modifiant la législation relative aux dommages de guerre aux biens privés et la loi du 15 mars 1954 relative aux pensions de dédommagement des victimes civiles de la guerre 1940-1945 et de leurs ayants droit, M.B., 31 décembre 1974) énonce ainsi que l'exclusion prévue par les lois de 1954 «ne s'applique pas aux personnes qui, pendant la guerre 1940-1945, étaient effectivement établies" dans les cantons d'Eupen, Malmédy, St-Vith (et une vingtaine d'autres communes limitrophes). Dès lors, même s'il se trouve inscrit sur la liste d'épuration civique, un habitant des cantons de l'Est pourra bénéficier de la réparation des dommages que la guerre lui a fait subir. Ainsi dit la loi. Mais que penser d'un sujet qui, né dans le canton de Saint-Vith, passe ensuite les 15 ans qui précèdent la guerre dans la région de Liège, puis retourne à Saint-Vith en septembre 1944, soit quelques mois avant la fin de la guerre? Si son comportement incivique lui interdit selon les lois de 1954, l'accès à la réparation des dommages de guerre, pourra-t-il invoquer l'exception prévue par la loi de 1974? En s'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi de 1974, l'administration choisit la négative, estimant que l'intéressé ne remplit pas les conditions légales de l'exception puisqu'il n'allègue pas un séjour fixe et ininterrompu à Saint-Vith pendant toute la durée de la guerre - séjour au cours duquel il aurait subi contre son gré les effets du régime, allemand - mais seulement une habitation de quelques mois durant laquelle il n'est tombé qu'accidentellement sous le régime de l'annexion. Mais le Conseil d'Etat n'a pas admis cet ajout au texte légal: "il y a lieu, pour interpréter la loi, d'avoir égard avant tout à son texte qui, en l'espèce, est général" (Conseil d'Etat, 21 mars 1980, arrêt n° 20.206, R.A.CE., 1980, p. 363). Pourvu que le requérant ait été "effectivement établi" sur le territoire des cantons annexés, ne fût-ce que quelques mois, il répond aux conditions clairement prescrites par la loi et ne peut donc être exclu, malgré son inscription sur la liste d'épuration civique, du bénéfice de la réparation des dommages que la guerre a causés à ses biens." (o.c., nrs. 110 en 111, 36-37).

<sup>275</sup> O.c., nr. 113, 38.

<sup>276</sup> O.c., nr. 114, 38.

ogenblik<sup>277</sup>. Elke methode heeft haar sterke en zwakke punten<sup>278</sup>.

(ii) *Beginnselen*.- Maar dat is niet alles; er zijn ook de uitleggingsbeginselen die verondersteld worden de vrijheid van de uitlegger te beperken: de *rationaliteit van de wetgever* en de *beginselen die afgeleid zijn uit de rechtsleer of de rechtspraak (Ubi lex non distinguit, non distinguere debemus<sup>279</sup>; Ubi cessat legis ratio, ibi cessat ejus dispositio<sup>280</sup>; Exceptio strictissimae interpretationis est<sup>281</sup>; Favores ampliandi, odiosa sunt restringenda<sup>282</sup>; Interpretatio cessat in claris)<sup>283</sup>.*

Professor Lauzière leert inzake het postulaat van de rationaliteit van de wetgever<sup>284</sup>, dat “la présomption de la rationalité du législateur rejoint ce qu’il est convenu d’appeler la règle d’or énoncée par Lord WENSLEYDALE dans l’arrêt *Grey c. Pearson*, en 1857<sup>285</sup>. Selon la règle d’or, il faut éviter de donner à un texte de loi une interprétation qui aurait un résultat déraisonnable ou absurde. L’interprète doit demeurer fidèle à la lettre de la loi, c’est-à-dire au sens grammatical et ordinaire des mots, mais en permettant d’éviter les conséquences absurdes ou les incohérences d’une interprétation trop littérale: *‘the grammatical and ordinary sense of the words is to be adhered to, unless that would lead to some absurdity, or some repugnance or inconsistency with the rest of the instrument’<sup>286</sup>. Cela signifie que les tribunaux peuvent modifier le sens grammatical et ordinaire des mots pour éviter toute absurdité ou incohérence dans l’application de la loi, mais uniquement dans cette mesure. Parce que l’on présume que le législateur est un être raisonnable, l’interprète doit préférer une interprétation qui évite un résultat déraisonnable, même si pour ce faire il doit s’écarter du texte de la loi. Le résultat ou l’effet déraisonnable est souvent associé aux conséquences choquantes ou inéquitables de l’application de la loi. L’interprète doit choisir, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, celle qui évite ces conséquences. La présomption se présente aussi sous un autre aspect: on présume que le législateur est un être rationnel. Abordée ainsi, la présomption de la rationalité du législateur fait référence à la cohérence de la législation, vue comme un tout logique, harmonieux, ordonné, et invite l’interprète à choisir, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, celle qui préserve le plus cette cohérence.”*

(iii) *Omvang*.- Zo “l’interprétation consiste (...) à déterminer la compréhension des concepts utilisés par le législateur et associés par lui dans les règles qu’il a édictées”, dan “l’interprétation

<sup>277</sup> Zie voor een beknopt en volledig onderzoek, P. DELNOY, *o.c.*, 153-177.

<sup>278</sup> *Ibid.*

<sup>279</sup> Er moet geen onderscheid worden gemaakt wanneer de wet dat niet doet; zie. Cass. 25 juni 1982, AC, I, 1358, en P. VAN OMMESLAGHE, *RCJB* 1988, 167.

<sup>280</sup> De geest van de wet bepaalt de grenzen van haar toepassingsgebied.

<sup>281</sup> De uitzondering moet strikt worden uitgelegd.

<sup>282</sup> De bepalingen die lasten voor de particulieren tweebrengen, moeten strikt worden uitgelegd; diegene die in hun voordeel zijn, moeten ruim worden uitgelegd; zie Arbitragehof 22 juni 2005, nr. 107/2005, BS 4 juli 2005, 30621: "vernietigt artikel 1 van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten in zoverre het het heffingspercentage inzake successierechten hoger dan op 80 pct. vaststelt".

<sup>283</sup> *Ibid.*, 179-192.

<sup>284</sup> Zie ook X. DIJON, *o.c.*, 69.

<sup>285</sup> *Grey c. Pearson*, (1857) 10 E.R. 1216., geciteerd door L. LAUZIERE in *L’interprétation des lois*, <http://www.redactionjuridique.chaire.ulaval.ca>.

<sup>286</sup> *Ibid.*

peut aboutir à donner à un concept et à une règle une extension plus ou moins grande ou, si l'on veut, plus ou moins restreinte"<sup>287</sup>. Zodoende rijst de vraag over de omvang van de uitlegging: *strikt, extensief of restrictief*.

Ik ga hier vooral uit van de werken en de overtuigende nomenclatuur van professor DELNOY:

“- *L'interprétation stricte* constitue le point de référence permettant de définir les deux autres interprétations; c'est celle qui donne aux concepts l'extension qu'ils ont dans leur acception commune.

- *L'interprétation extensive* aboutit à accroître l'extension des concepts associés dans la règle, comparativement à celle qu'ils ont lorsqu'on les comprend strictement.

- *L'interprétation restrictive* est celle à la suite de laquelle moins de faits sont visés par la loi que lorsqu'elle est interprétée strictement.

Comme on sait que l'extension [d'une part] et la compréhension [d'autre part] d'un concept varient en sens inverse, l'extension d'un concept est d'autant plus restreinte que l'on accroît sa compréhension et *vice versa*"<sup>288</sup>.

### c.- Het Hof legt uit en verdedigt waarden

101. PORTALIS zei: “la science du législateur consiste à trouver, dans chaque matière, les principes les plus favorables au bien commun; la science du magistrat est de mettre ces principes en action, de les ramifier, de les étendre par une application sage et raisonnée aux hypothèses privées”<sup>289</sup> en “L'office de la loi est de fixer, par de grandes vues, les maximes générales du droit, d'établir des principes féconds en conséquence et non de descendre dans le détail..., c'est au magistrat, pénétré de l'esprit général des lois, à en diriger l'application...”<sup>290</sup>.

Zo staat het in het grondwettelijk stelsel van de democratieën van het westerse type aan de rechter om, in het individuele geval dat hem is voorgelegd, de betekenis van de wet te verklaren<sup>291</sup>, want hij is niet louter, - en is dat trouwens ook nooit werkelijk geweest - “que la bouche qui prononce les paroles de la loi”<sup>292</sup>. In het jaarverslag 2006 van het Hof staat te lezen dat het Hof “een harmonieuze en evenwichtige evolutie van het recht verzekert dankzij beslissingen van het Hof die de vooruitgang bevorderen terwijl ze deze evolutie ook begeleiden.

<sup>287</sup> *Ibid.*, nr. 59, 195.

<sup>288</sup> *Ibid.*

<sup>289</sup> PORTALIS, “Exposé préliminaire du Code civil” in LOCRE, Belgische uitgave, 159, nr. 17.

<sup>290</sup> PORTALIS, “Discours préliminaire” in LOCRE, *La législation civile, commerciale et criminelle de la France*, I, Parijs, 1827, nr. 9, 258.

<sup>291</sup> Zie de artt. 144 en 145 Grondwet (94). Enkel de rechterlijke macht mag aan de hand van de zogeheten uitleggingswet, de wet in het algemeen uitleggen.

<sup>292</sup> MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, I, Parijs, Garnier-Flammarion, 1979, 301. De rechter was aanvankelijk, en tot het einde van de XIX<sup>e</sup> eeuw, de woordvoerder van een wet die de perfecte uitdrukking van de wil van het volk moest zijn en gaandeweg werd hij de uitlegger van die wet om beter te verwoorden wat deze als oplossing in het te onderzoeken geval voor ogen had. Vandaag heeft de rechter echter “un réel pouvoir normateur” (J. LENOBLE, “Crise du juge et transformation nécessaire du droit” in *La crise du juge*, Brussel, Story-Scientia, 1980, 141). Volgens J. LENOBLE, o.c., “le travail du juge n'est ni contraint par un conceptualisme et littéralisme rigide ni par un pur fonctionnalisme téléologique ou sociologique comme le pensaient maints réalistes ou partisans de l'Ecole du droit libre de la première moitié du XX<sup>e</sup> siècle”.

Het gaat om de taak van de vorming van het recht”<sup>293</sup>.

***Bij die voornoemde zoektocht van het Hof om te achterhalen wat de wetgever gewild heeft veeleer dan wat hij gezegd heeft, verdedigt het Hof waarden, die, als dusdanig, niet noodzakelijk expressis verbis in de wettekst worden uitgedrukt en waarvan het verzwegene, als de toepassing ervan enkel letterlijk is, leidt tot verdraaiing van de regel in die tekst en van de tekstopbouw waarin zij vervat is en aan de verwezenlijking waartoe de regel bijdraagt.***

Ik meen dat dit bijzonder “duidelijk” geïllustreerd wordt met de rechtspraak van het Hof in scharnierarresten, zoals die over de verhaalbaarheid van de erelonen van een advocaat en van een technisch raadsman<sup>294</sup> of nog over de aansprakelijkheid van de Staat vanwege zijn uitvoerende, rechterlijke of wetgevende machten<sup>295</sup>. Het Hof heeft, door een beroep te doen op ongeziene juridische constructies, uiteindelijk telkens weer ervoor gekozen een eeuwenoude waarde uit te breiden tot andere toepassingen, namelijk de vergoeding van een schade door diegene die ze veroorzaakt heeft of die hiervoor moet instaan, en die waarde is vertaald in wetteksten die helemaal niets vermelden over die toepassingen en die zelfs lang beschouwd werden als volslagen vreemd aan die nieuwe toepassingen. Met die werkwijze zal het Hof, dat volledig de stelling is toegedaan dat “un système juridique ce n’est pas seulement un ensemble de règles, c’est un ensemble cohérent de règles”<sup>296</sup>, erop toezien dat, wanneer in burgerlijke zaken het cassatiemiddel dat toelaat, aan een juridisch stelsel zijn volledige consistentie wordt verleend of behouden blijft door hierin, indien nodig, een nog niet op schrift vastgelegde regeling te integreren van nieuwe vormen van activiteiten of menselijke handelingen die beïnvloed zijn door de wijziging van de economische, sociale en morele elementen en die onbetwistbaar ressorteren onder het desbetreffende juridische stelsel<sup>297</sup>.

***Ook als de tekst door een “meerderheid” als “duidelijk” beschouwd wordt staat het buiten***

<sup>293</sup> *Jv. Cass.* 2006, 39.

<sup>294</sup> Cass. 16 november 2006, AR C.05.0124.F met concl. OM; Cass. 5 mei 2006 (voltallige zitting), AR C.03.0068.F met concl. OM; Cass. 2 september 2004, AR C.01.0186.F met concl. OM. De arresten van het Hof hebben geleid tot een noodzakelijk wetgevend initiatief dat gegoten is in de wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en de kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat (BS 31 mei 2007); zo ziet men hoezeer het Hof met zijn durf tot uitlegging door het herinterpreteren van de aansprakelijkheidstheorie en de bekende vergoedingsmechanismen en door de ingrijpende wijziging van zijn eigen wel geijkte rechtspraak op een lijn zat met wat thans in de juridische en politieke wereld gevoelig ligt dienaangaande.

<sup>295</sup> Zie *supra* noot nr. 47.

<sup>296</sup> CH. HUBERLANT, "Antinomies et recours aux principes généraux" in *Les antinomies en droit*, Bruylant, 1965, 211, geciteerd door DUMON, *o.c.*, 34.

<sup>297</sup> Ik citeer nog twee andere arresten tot staving van die bekommernis en wil van het Hof om volgens bepaalde waarden in rechte te beslechten. Op 7 mei 1999 (AR D.98.0013.N, nr. 270, met concl. adv.-gen. DUBRULLE) en op 3 januari 2002 (AR D.00.0024.N, nr. 6; voor de geneesheren, zie Cass. 2 mei 2002, AR D.01.0011.N, nr. 267) hervormt het Hof voor zaken m.b.t. de Orde der Apothekers, op diepgaande wijze, de opvatting die tot dan gold ten aanzien van de aard van de activiteit van de leden van die Orde. Het beslist dat ook al zijn de apothekers geen kooplieden in de zin van artikel 1 van het Wetboek van Koophandel en ook al hebben ze een maatschappelijke functie, zij een activiteit uitoefenen die gericht is op de uitwisseling van goederen of diensten; zij streven op duurzame wijze een economisch doel na en zijn aldus in de regel ondernemingen in de zin van artikel 1 van de Mededingingswet. Hierbij heeft het Hof niet alleen het Europees mededingingsrecht ingeroepen als grondslag van zijn beslissing maar heeft het ook, impliciet doch zeker, zijn eigen betekenis verleend, verschillend van die uit het verleden, aan de taken van een medisch vrij beroep in een vrije markteconomie. Het waardeoordeel lijkt hier duidelijk. Voor een onderzoek, zie H. NYSSSENS, "Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jéricho sonnent-elles?", *TBH* 1999, 475 e.v.

***kijf dat het Hof, wanneer het vaststelt dat de tekstuele toepassing zou leiden tot de schending van de regel die hij bevat en van de structuur die door die regel beschermd wordt, aan die tekst een normatieve inhoud moet geven overeenkomstig de regel en de structuur die gestalte eraan geeft***<sup>298</sup>.

<sup>298</sup> Inzake juridische begrippen die dermate beladen zijn met maatschappelijke waarden en leringen is het arrest van het Hof van Cassatie van Frankrijk van 13 maart 2007 ook heel symbolisch voor de rol van het Hof van Cassatie als uitlegger-vormer van het recht (*Recueil Dalloz* 2007, nr. 20, 1394; zie voor een uittreksel ook de website van het Hof van Cassatie van Frankrijk, rubriek "jurisprudence", over de uitsluiting van het huwelijk voor homoseksuele koppels; de eerste burgerlijke kamer van het Hof van Cassatie, die uitspraak heeft gedaan in voltallige zitting met 26 raadsheren en raadsheren-referendarissen, heeft zich met het voornoemde arrest uitgesproken over de regelmatigheid van een huwelijk tussen twee personen van hetzelfde geslacht. Het Hof van Cassatie moest uitspraak doen over een cassatieberoep gericht tegen een arrest dat een vonnis van eerste aanleg bevestigd had door een huwelijksakte te vernietigen van een huwelijk tussen twee personen van hetzelfde geslacht. De perscommentaar die de documentatiedienst van het Hof gepubliceerd heeft met het uittreksel van het arrest vat de beslissing als volgt samen: "*La Cour de cassation a jugé qu'en l'état de la loi française actuelle, le mariage n'est possible qu'entre un homme et une femme. Elle a également examiné la compatibilité de cette norme avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales pour en déduire que la loi française n'en méconnaît pas les dispositions et notamment celles de l'article 8 garantissant le droit au respect de la vie privée et familiale, celles de l'article 12 consacrant le droit au mariage pour l'homme et la femme et celles de l'article 14 prohibant les discriminations notamment fondées sur le sexe. Elle a précisé également que la loi française n'est pas contraire à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, celle-ci n'ayant pas, en toute hypothèse, force obligatoire en France. Dès lors que la loi française, telle qu'interprétée par la Cour de cassation, n'était pas contraire à la Convention européenne précitée et ne pouvait donc être écartée, la solution retenue s'imposait. Seule l'adoption d'une loi nouvelle par la représentation nationale pourrait faire évoluer cet état de droit*". H. FULCHIRON ("Un homme, une femme: La Cour de cassation rejette le mariage homosexuel", *Rec. Dall., o.c.*, 1376) schrijft dat de onuitgesproken boodschap van het arrest inhield dat voor het Hof "*il ne s'agissait pas d'une simple question d'interprétation, cette interprétation fût-elle créatrice, mais de la redéfinition d'une institution essentielle de notre droit*". Het huwelijk openstellen voor homoseksuele koppels veronderstelt immers dat men het begrip 'huwelijk' als dusdanig wijzigt. Het huwelijk werd traditioneel opgevat als het wettelijk kader voor de relatie tussen man en vrouw, het maatschappelijk kader van de voortplanting. Men heeft gezegd dat het huwelijk in die betekenis geen eenvoudige overeenkomst is met het oog op een leven met twee: het is de handeling die aan de basis ligt voor het stichten van een gezin. Dat is geenszins het geval met het homoseksuele huwelijk. De erkenning van een dergelijk verbond veronderstelt, althans in het begin, de ont koppeling van huwelijk en voortplanting. Het huwelijk zou dan gedefinieerd worden als een eenvoudige leefgemeenschap onder twee personen, die plichten oplegt en rechten opent. Aldus bevestigde het Belgische wetsvoorstel dat het huwelijk openstelt voor personen van hetzelfde geslacht dat: "*In onze hedendaagse samenleving wordt het huwelijk beleefd en aangevoeld als een (vormgebonden) verbintenis tussen twee personen, met als voornaamste doel het creëren van een duurzame samenlevingsband. Het huwelijk biedt beide partners de mogelijkheid om hun band en de gevoelens die ze voor elkaar hebben tegenover de buitenwereld te bevestigen*". Een subjectieve benadering van het huwelijk dringt zich op en heeft niets meer gemeen met de traditionele institutionele opvatting: de maatschappelijke dimensie vervaagt; de individuele dimensie zegeviert. Die auteur geeft goed de mening weer van het opmerkelijke 'Rapport du conseiller à la Cour', G. PLUYETTE (gepubliceerd in hetzelfde nummer van '*Recueil*', 1389 e.v.) die, als verslaggever, op voorbeeldige wijze de opdracht van zijn collega's als volgt omschrijft: "*L'office du juge. Le pourvoi invite à s'interroger sur les limites du pouvoir d'interprétation de la loi qui se trouve conféré au juge et sur l'existence d'un pouvoir créateur conféré à la Cour de cassation. La méthode exégétique amène à s'en tenir au sens que le législateur a entendu attribuer au texte, tandis que la méthode téléologique conduit à rechercher la finalité de la règle et plus encore son but social. La méthode de la libre recherche scientifique, proposée par Gény, invite à s'abstraire du "fétichisme" de la loi écrite et codifiée notamment lorsque survient une question toute nouvelle. Il doit également être souligné que l'exercice même de son pouvoir d'interprétation de la loi ne saurait conduire la Cour de cassation à entendre trop restrictivement son office. Certes, fondamentalement, le rôle de la Cour de cassation demeure-t-il de contrôler l'application des lois par les tribunaux et, dans un propos tout à fait général, d'assurer une interprétation unique et uniforme de la loi sur tout le territoire.*

*Mais notre époque contemporaine ne permet plus d'appréhender en termes excessivement étroits les missions de la Cour de cassation, comme avait pu le souligner très récemment le Premier Président Guy Canivet: 'Il y a une quinzaine d'années, le Professeur Bruno Oppetit (évoquait) le rôle créateur de la Cour de cassation [...]. Il n'était alors plus question de faire la preuve de l'influence de la jurisprudence mais de porter attention aux mécanismes*

Wat valt er ten slotte te zeggen over het arrest van het Hof van 17 december 1998<sup>299</sup>, gewezen inzake staat van personen, dat eveneens de openbare orde raakt<sup>300</sup>, en waarin het Hof beslist dat overspel kan begaan worden tussen twee personen van hetzelfde geslacht, en dit vanuit een tekst – artikel 229 van het Burgerlijk Wetboek – die hierover niets vermeldt. Ter herinnering, aangezien dat artikel bepaalt dat iedere echtgenoot de echtscheiding kan aanvragen wegens overspel van zijn echtgenoot, dat de sanctie voor overspel voortvloeit uit de getrouwheidsplicht onder echtgenoten bepaald bij artikel 213 van het Burgerlijk Wetboek, dat die verplichting tot getrouwheid ook impliceert dat de echtgenoten onderling seksuele betrekkingen hebben, is het gevolg daarvan dat het overspel in de zin van artikel 229 van het Burgerlijk Wetboek niet noodzakelijk vereist dat de gehuwde persoon seksuele betrekkingen heeft met een persoon van het tegengestelde geslacht die niet zijn echtgenoot is. Aangezien overspel onder personen van hetzelfde geslacht mogelijk is, kan het bijgevolg worden bewezen met toepassing van artikel 1016*bis* van het Gerechtelijk Wetboek!<sup>301</sup>

## 2.- Uitlegging van het fiscaal recht

### a.- Postulaat van de “strikte” uitlegging van het fiscaal recht – vergelijking met het strafrecht

---

*mêmes par lesquels se manifeste sa créativité – interprétation extensive de la loi, participation à son élaboration, mise en œuvre de normes supérieures. Selon qu'il s'agit d'interpréter la loi ou de contrôler la méthode de jugement, ces mécanismes qui relèvent tout autant de la régulation jurisprudentielle que de la régulation juridictionnelle préfigurent à partir de ses missions traditionnelles - normatives et disciplinaires – un rôle modifié de la Cour, une autre image d'elle-même, un rapport différent avec l'institution judiciaire, un changement de posture à l'égard de la loi et des autres pouvoirs'. A cet égard, une mission créatrice de la Cour de cassation ne saurait être déniée, et ce, en particulier, lorsque la Haute juridiction se trouve interrogée sur des questions de droit nouvelles dont le législateur n'a pu – ou su – se saisir lui-même en premier lieu. Il doit donc être souligné qu'est entière la liberté de décision de la Cour de cassation au regard de la question de principe soulevée par le pourvoi, et ce, en pleine considération de ses pouvoirs reconnus au seul législateur pour modifier la loi lorsqu'il estime que les conditions juridiques, sociales et humaines ont changé.*

*Les questions à résoudre. La Chambre devra s'interroger sur les points suivants: quelle est la définition du mariage en droit positif français applicable? Est-elle ou non limitée à l'union de même sexe? Le code civil donne-t-il, à lui seul, une définition? Si elle n'est pas donnée explicitement, la conception historique, anthropologique, religieuse, juridique et sociale du mariage, en tant qu'union de personnes de sexe différent, est-elle toujours partagée? Quelle est la place du mariage civil dans la société actuelle? Le mariage n'est-il qu'une communauté de vie voulue dans une durée ou est-il encore davantage: une union destinée aussi à fonder une famille, élément de structure de la société? L'application des principes de la Cour européenne sont-ils de nature à faire reconnaître juridiquement la validité du mariage de personnes de même sexe? Sinon, y-t-il discrimination ou une différence de statut justifiée par un but légitime, fondée sur des considérations d'intérêt général? Cette différence répond-elle à un rapport de proportionnalité entre le but recherché et les moyens employés? Ce sont les rôles respectifs du juge et du législateur dans l'élaboration de la loi qui se trouvent en question, à travers l'interprétation de la définition du mariage".*

Ten slotte heeft het Hof van Cassatie van Frankrijk een tweevoudige waardenkeuze gemaakt: over de grond en over de vorm: over de grond behoudt het de klassieke definitie die de 'Code Napoléon' aan het huwelijk geeft als wettelijk kader van het verbond van een vrouw en een man met het oog op het stichten van een gezin en het laat het aan de wetgever over, op het vlak van de evolutie van het recht, om de instelling van het huwelijk te herdefiniëren omdat het ongetwijfeld oordeelt dat het niet aan het Hof staat de ("natuurlijke") gang van zaken ingrijpend te wijzigen.

<sup>299</sup> Cass. 17 december 1998, AR C.97.0259.N, AC 1998, nr. 527.

<sup>300</sup> Zoals de professoren JEAN HAUSER en JEAN-JACQUES LEMOULAND (*Rép. dr. civ., V<sup>o</sup> Ordre public et bonnes mœurs*, Dalloz, maart 2004, nr. 90) in herinnering brengen: "le droit des personnes est un domaine privilégié d'intervention de l'ordre public. Ici plus qu'ailleurs, l'ordre public est la règle. Il préserve la liberté et l'intégrité des personnes. Il fixe également les contours de leur condition juridique".

<sup>301</sup> QED!



102. *Strikte uitlegging van het strafrecht - Draagwijdte.*- Ik wil inzake de omvang van de uitlegging volgens de nomenclatuur van P. DELNOY, in navolging van deze zeer voortreffelijke auteur, even wijzen op een misverstand, als het ten minste een misverstand is, en dat even rechtzetten, namelijk dat sommige teksten louter extensief, strikt of restrictief uitgelegd kunnen worden.

Immers, “si interpréter un texte c'est expliciter la volonté du législateur, il faut ni plus ni moins donner aux concepts l'extension que le législateur a voulu leur donner. C'est pourquoi il est faux de dire, comme certains le font, que les lois pénales sont d'interprétation restrictive”<sup>302</sup>.

De redenen die deze correctie van de rechtsleer van de “strikte” of “restrictieve” uitlegging van het strafrecht voorstaan, zijn de volgende: “d’abord, dans le cas où le législateur pénal a employé des concepts larges, il n'y a pas de raison de restreindre leur extension. Ensuite, lorsque le législateur a employé des vocables dans un sens strict, il n'y a pas lieu de restreindre celui-ci plus encore que ne l'a voulu le législateur. Enfin, les lois pénales favorables à un prévenu doivent être interprétées extensivement”<sup>303</sup>. Daaruit volgt, volgens professor DELNOY, dat de extensieve uitlegging, in de hierboven vermelde betekenis, niet noodzakelijk uitgesloten is in het strafrecht; ook wijs ik erop dat ons Hof zelf geoordeeld heeft dat “indien het aan de rechter toegelaten is de Strafwet toe te passen op de feiten die de wetgever ten tijde van de afkondiging van de wetsbepaling in de volstreekte onmogelijkheid was te vermoeden, het op de dubbele voorwaarde is, dat de wil van de wetgever, feiten van die aard als inbreuken aan te merken, zeker weze en dat die feiten in de wettelijke omschrijving van het misdrijf kunnen begrepen worden”<sup>304</sup>.

103. P. DELNOY relateert niet als enige de uitleggingsvereisten die gesteld worden bij de lezing van het strafrecht dat geacht wordt op restrictieve wijze te worden uitgelegd. De professoren TULKENS en VAN DE KERCHOVE delen die benaderingswijze, die, uitgaande van de beginselen voorgesteld door R. LEGROS, Koninkrijk Commissaris, in artikel 45 van zijn voorontwerp van Strafwetboek, leren dat, hoewel “le principe général est que ‘le droit pénal est d'interprétation strict’ et son corollaire que ‘l'extension de la loi par analogie est interdite’” dat beginsel in niet geringe mate gematigd wordt.

Vooreerst, “l'interprétation stricte n'est pas synonyme d'interprétation exégétique, mais doit s'entendre ‘par rapport à la volonté du législateur, raisonnablement compris’”; vervolgens, “l'interprétation stricte ne concerne que les dispositions défavorables au prévenu, et non celles qui lui sont favorables, celles-ci pouvant être au contraire étendues, même par voie d'analogie”; bovendien, “le doute sur le sens de la loi ne profite pas nécessairement au prévenu, mais doit amener le juge à rechercher le sens qu'il ‘convient’ d'attribuer au texte”; ten slotte, “les concepts de droit pénal doivent, sauf indications contraires, être pris dans leur sens courant et non dans leur sens technique”<sup>305</sup>.

Het is ook interessant dat die auteurs vaststellen dat het logisch gevolg volgens hetwelk

<sup>302</sup> *Ibid.*, nr. 60 e.v., 197 e.v.

<sup>303</sup> *Ibid.*

<sup>304</sup> Cass. 25 januari 1956, AC, I, 416.

<sup>305</sup> F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Kluwer, 1999, 226.

“l'extension de la loi par analogie est interdite” niet zo onwrikbaar is als het lijkt. F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, die zich baseren op het werk van professor FORIERS<sup>306</sup>, en de uitlegging naar analogie definiëren als “le procédé par excellence d'interprétation extensive d'une règle”, namelijk om “étendre la solution que la règle consacre à propos d'une situation qu'elle vise à une situation qu'elle ne vise pas, mais qui présente une similitude fondamentale avec elle”<sup>307</sup>, pogen met succes aan te tonen dat de praktijk de draagwijdte van het verbod aanzienlijk afzwakt. Om te beginnen met het Hof, dat, volgens die auteurs, op grond van een door hen geciteerde rechtspraak, “s'est efforcée d'établir une distinction nette entre l'interprétation ‘analogique’ de la loi pénale, comprise comme la création d'une règle nouvelle fondée sur une similitude essentielle entre des faits non prévus par la loi et d'autres que la loi a expressément visés, et son interprétation ‘évolutive’, comprise comme l'application de la règle ancienne à des faits que le législateur était dans l'impossibilité absolue de pressentir. Si la première forme d'interprétation est condamnée, la seconde est au contraire admise à certaines conditions. Ces conditions sont ‘que la volonté du législateur d'ériger des faits de cette nature soit certaine et que ces faits puissent être compris dans la définition légale de l'infraction’. Le respect de cette double condition permettrait donc, selon la Cour, de ne pas tomber sous le coup de l'interdiction de l'interprétation analogique de la loi pénale”. Na hun onderzoek van de rechtspraak van het Hof vragen ze zich evenwel af of het Hof wel strikt voldaan heeft aan het dubbele criterium dat het vooropstelt dan wel of “de manière inavouée, l'on n'a pas en réalité consacré une véritable interprétation analogique de la loi pénale. Quoi qu'il en soit, il est certain, qu'on est loin de consacrer une interprétation restrictive de celle-ci”<sup>308</sup>! Zij besluiten ten slotte met de overweging dat duidelijk blijkt dat de “evolutieve” uitlegging van de wet eigenlijk doorgaans berust op een analogische toepassing ervan<sup>309</sup>.

104. *Verwantschap in de uitlegging van het strafrecht en van het fiscaal recht (1)*.- Wat zopas gezegd is over de uitlegging van de strafwet geldt *mutatis mutandis* ook voor het fiscaal recht. Ze vormen allebei een corpus van normen die verheven zijn tot de rang van status van openbare orde, waar het grondwettelijk legaliteitsbeginsel onbetwist heerst.

In het strafrecht is de meest volmaakte uitdrukking van die vereiste vervat in de algemene

<sup>306</sup> P. FORIERS, "L'interprétation par analogie en droit belge" in *La pensée juridique de Paul Foriers*, IL, Brussel, Bruylant, 1982, 813 e.v. Cf. hierover met name B. FRYDMAN, "Les formes de l'analogie", *R.R.J.*

<sup>307</sup> F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *o.c.*,

<sup>308</sup> *Ibid.*

<sup>309</sup> Een arrest van het Hof van 11 februari 1987 wordt besproken tot staving van dat besluit: “Dans cet arrêt, en effet, la Cour décida, pour la première fois, que les articles 418 et 419 du Code pénal permettent de réprimer pour homicide involontaire le médecin ou la sage-femme qui, par défaut de prévoyance ou de précaution, cause, pendant l'accouchement, la mort d'un enfant en train de naître. Or, mis à part l'argument tiré de l'autonomie conceptuelle du droit pénal, que nous avons déjà évoqué précédemment, l'une des raisons essentielles invoquées à l'appui de cette solution réside dans le fait que, ‘si la loi pénale accorde sa protection à l'enfant en train de naître, bien qu'il n'ait pas encore vécu de la vie extra-utérine, contre tout acte volontaire entraînant sa mort en le considérant comme une personne (art. 396 du Code pénal relatif à l'infanticide), la même protection doit lui être reconnue contre tout acte involontaire qui lui cause indirectement ce même mal’. S'il est vraisemblable que la Cour se soit ainsi adaptée au ‘souhait formulé, de lege ferenda, par certains auteurs de voir la protection de la vie prénatale renforcée’ (F. KEFER, "La protection pénale de l'enfant à naître" (noot onder Cass. 11 février 1987), *JT* 1987, 744)”. Zie ook hieromtrent Ch. HENNAU-HUMBLET, noot onder Cass. 11 février 1987, *Rev. dr. pén. crim.* 1987, 828 e.v.). Het lijkt zeker dat het Hof aldus “raisonne ... par analogie, en faisant de l'article 396 la référence du système de protection de la personne humaine, et efface ainsi toute frontière entre interprétation évolutive et analogique” (*o.c.*).

rechtsbeginselen zoals “*nullum crimen sine lege*” (geen misdrijf zonder wet) en “*nulla poena sine lege*” (geen straf zonder wet), vervat in artikel 7.1 van het Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, dat bepaalt dat “niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde”<sup>310</sup>.

Inzake het fiscaal recht zijn er de artikelen 170 (wettelijkheid van het invoeren van de belasting) en 172 (wettelijkheid van de vrijstelling of vermindering van belasting)<sup>311</sup> van de Grondwet.

En over beide wordt gezegd dat ze van “strikte uitlegging” zijn.

105. Het verbaast ons niet dat we uiteindelijk merken dat de “strikte” of zelfs “restrictieve” uitlegging in het fiscaal recht, evenmin als in het strafrecht, beknot wordt door verschillende soortgelijke methodes als hiervoor beschreven.

Tiberghien oordeelt dat, hoewel de uitlegging van de fiscale wet geleid wordt door het grondwettelijk beginsel van de wettelijkheid van de belasting, deze voor het overige onderworpen is aan de gebruikelijke methodes van uitlegging van de wet. Die auteur vermeldt vier essentiële voorschriften, die ik makkelijkheidshalve hieronder overneem<sup>312</sup>:

“- *L'interprétation littérale*

Une loi fiscale n'a pas d'autre portée que ce qu'elle prévoit. Il faut donner aux mots leur sens usuel et leur fonction grammaticale. Dans une matière technique, les mots ont le sens qu'ils reçoivent usuellement dans cette matière. De nombreux termes utilisés en matière d'imposition des bénéficiaires d'entreprises sont communs à la législation comptable. On donne aux mots la signification qu'ils ont dans leur contexte.

Si les dispositions légales en matière d'impôts sont de stricte interprétation, ces dispositions doivent néanmoins être interprétées en tenant compte de la signification qui résulte de l'ensemble des dispositions la loi qui les contient.

Un texte ambigu dans une langue nationale peut être clair dans l'autre langue nationale. En cas de doute sur la signification d'un texte, il est préférable de l'examiner dans l'autre langue nationale.

Si le texte est clair, il ne faut pas lui chercher une autre signification, ni le compléter. Le texte clair doit primer la volonté du législateur même s'il ressort des travaux préparatoire que le texte

<sup>310</sup> Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, BS 19 augustus 1955, err., BS 29 juni 1961. Inzake misdaden tegen de menselijkheid bepaalt het Verdrag echter: "Dit artikel staat niet in de weg aan het vonnis en de straf van iemand die schuldig is aan een handelen of nalaten, hetwelk ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde, een misdrijf was overeenkomstig de algemene rechtsbeginselen welke door de beschaafde volken worden erkend" (art. 7.2).

<sup>311</sup> Zie voor een tijdschrift met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof inzake het fiscale legaliteitsbeginsel, H. BORTELS en J. THEUNIS, "Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2005-2015)", *TFR* 2016, 418-437.

<sup>312</sup> TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Kluwer, 2014, 30-32. Ik verwijfs de lezer die belang stelt in het werk waaruit dit uittreksel genomen is om kennis te nemen van de arresten van het Hof die de auteurs citeren tot staving van de regels die ze vermelden.

ne reproduit pas exactement son intention.

- *L'intention du législateur*

Si le texte est ambigu, il faut rechercher l'intention du législateur. La meilleure source reflétant cette intention est probablement fournie par les travaux préparatoires de la loi à interpréter (ou le rapport au Roi précédant l'arrêté royal à interpréter). Lorsque la loi est une initiative du gouvernement, l'exposé des motifs de la loi reflétera l'intention du gouvernement, après les aménagements proposés par le Conseil d'Etat dont l'avis aura été demandé. Les rapports des commissions et les déclarations non contredites du ministre des Finances sont également des éléments précieux.

Dans certains cas, une mesure fiscale est introduite par un arrêté royal qui doit être confirmé par une loi. Les travaux préparatoires de la loi de confirmation fournissent alors des indications utiles pour comprendre l'intention du gouvernement. (...)

- *Le législateur ne peut pas avoir souhaité un texte contraire à la Constitution ou au bon sens*

Lorsque la loi est susceptible de plusieurs interprétations, il faut supposer que le législateur n'a pas voulu lui donner un sens contraire au bon sens (ou au sens indiqué par d'autres dispositions légales) ou à la Constitution.

Il n'est pas rare que la Cour constitutionnelle appréhende une disposition légale dans deux interprétations et décide que dans l'une de ces interprétations, elle est contraire à la Constitution et doit donc être écartée, tandis que dans l'autre interprétation, elle peut être appliquée.

- *Pas d'interprétation par analogie*

La portée des dispositions de lois relatives aux impôts ne peut être étendue par analogie. La loi fiscale est d'interprétation stricte, qu'elle soit favorable ou défavorable au contribuable, conformément au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt. Il n'y a pas lieu de compléter une loi fiscale en l'interprétant.

- *In dubio contra fiscum*

'Dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc'. Cette règle ne s'applique que si la portée de la loi reste incertaine après que l'on ait épuisé les méthodes d'interprétation autorisées. L'adage n'a que cette portée. Lorsqu'il existe un doute sur les circonstances de fait dans lesquelles la loi fiscale doit être appliquée, il s'agit d'une question de preuve et non d'une question d'interprétation. L'adage '*in dubio contra fiscum*' est étranger à cette question.

La doctrine relève que, suivant la jurisprudence de la C.E.D.H., une loi qui impose des obligations fiscales aux justiciables, mais qui est insuffisamment claire et prévisible dans son appréciation, porte atteinte au droit à la jouissance paisible de sa propriété (art. 1er premier protocole additionnel C.E.D.H.), sauf si elle est interprétée à l'avantage du contribuable.

Le Service des décisions anticipées accorde également une grande importance à l'adage '*in*

*dubio contra fiscum*'. Le président du service a ainsi déclaré en Commission des Finances: 'Dans le doute, la décision est prise au profit du contribuable; il s'agit d'un principe général de droit appliqué par la plus haute cour''.

#### **b.- Twee kritische bedenkingen**

106. Hoewel ik de meeste van die regels kan onderschrijven, roepen twee daarvan kritische bedenkingen op.

##### **(i) Letterlijke uitlegging en duidelijke tekst**

107. Met betrekking tot de “duidelijke” tekst zagen we eerder dat zelfs in dit geval de poging tot uitlegging niet ontbreekt en dat een letterlijke uitlegging niet zaligmakend is, verre van. Het quasi-sacramentele aanvoeren dat de zogenaamde “strikte of beperkende” uitlegging een verplichting is, verandert daar niets aan.

Die toestand wordt, me dunkt, goed geïllustreerd door de discussie betreffende de onduidelijkheid van het begrip “ernstige fiscale fraude” gebruikt in de artikelen 98 tot 105 van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling.

Pro memorie, in december 2013 had de vzw “Liga van belastingplichtigen” bij het Grondwettelijk Hof een beroep ingesteld tot vernietiging <sup>313</sup> van hoofdstuk 8 (“Strijd tegen de fraude”, artikelen 98 tot 105) van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling <sup>314</sup>.

Het eerste middel kwam op tegen de schending van de artikelen 12 en 14 van de Grondwet, van artikel 7.1 van het EVRM en van artikel 15.1 van het IVBPR.

De voornaamste kritiek bestond hierin dat “de artikelen 98 tot 105 van de wet van 17 juni 2013, in zoverre zij verwijzen naar ‘ernstige fiscale fraude’, niet voldoen aan de vereisten van nauwkeurigheid en van voorzienbaarheid die uit het wettigheidsbeginsel in strafzaken voortvloeien”.

Tot staving van die kritiek voerde de vzw “Liga van belastingplichtigen” aan:

“- dat in de wet, ondanks de suggestie van de afdeling wetgeving van de Raad van State, geen enkel element wordt vermeld dat de in de bestreden bepalingen beoogde ernst kan definiëren.

- dat de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen het niet mogelijk maakt de betekenis van het woord ‘ernstige’ meer te preciseren. Zij is zelfs van mening dat die parlementaire voorbereiding de onduidelijkheid van het concept alleen maar doet toenemen”; zij verduidelijkt die kritiek in een aantal opmerkingen.

Uit de uiteenzetting van het eerste middel blijkt dat “het Hof wordt verzocht zich uit te spreken

<sup>313</sup> GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015.

<sup>314</sup> BS 28 juni 2013.

over de bestaanbaarheid van het woord ‘ernstige’ dat wordt gebruikt in acht wetsbepalingen<sup>315</sup>, die zijn gewijzigd bij de artikelen 98 tot 105 van de wet van 17 juni 2013, met de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 15, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten”.

Anders gezegd, het vatten van de inhoud van het woord “ernstige” is omgekeerd evenredig met de kennis van wat dat begrip inhoudt.

Welnu, die “clair-obscur” is niet alleen aanwezig in het materieel fiscaal recht, maar ook in het fiscaal strafrecht, nochtans het summum van de fiscale openbare orde! Het komt er dus, noch min noch meer, op aan te bepalen of de belastingfraude van dien aard is dat zij een verzwarende van de straffen rechtvaardigt die de wetgever voor die gevallen heeft bepaald.

108. De Ministerraad had het gebruik van het begrip verdedigd en daartoe in zijn argumentatie in hoofdzaak verwezen:

- “naar de ‘indicatoren’ van het koninklijk besluit van 3 juni 2007 van het koninklijk besluit van 3 juni 2007 ‘tot uitvoering van artikel 28 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme’, alsook naar misdrijven die zijn vermeld in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat aan de oorsprong van de bestreden bepalingen ligt, zoals de ernstige misdrijven in verband met de invoer of de clandestiene productie van aan accijnzen onderworpen goederen”;

- “naar de arresten nrs. 10/2008 en 102/2008 van het Grondwettelijk Hof, waarin het reeds heeft geoordeeld dat het begrip ‘ernstige en georganiseerde fiscale fraude’ dat in de wet van 11 januari 1993 wordt gebruikt, op zich voldoende nauwkeurig is”;

- naar “een reeks andere arresten waarin het Hof, op één uitzondering na, heeft geoordeeld dat het gebruik van woorden zoals ‘ernstige’, ‘ernstig’ of ‘abnormaal’ niet van dien aard was dat het de betrokken strafbaarstellingen onvoorzienbaar maakte”.

109. Het Grondwettelijk Hof beslist: “Door het gebruik van het woord ‘ernstige’ zijn de bestreden bepalingen bestaanbaar met artikel 12, tweede lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 15, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.” Het verklaart dat middel niet-gegrond.

Het Hof bouwt zijn redenering op in drie fases.

α. Het situeert eerst de juridische context van het woord “ernstige”, waarvan de vaagheid wordt

---

<sup>315</sup> Het woord “ernstige” wordt gebruikt door artikel 449, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, door artikel 73, tweede lid, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, door artikel 207, tweede lid, van het Wetboek diverse rechten en taksen, door artikel 220, § 2, van de algemene wet inzake douane en accijnzen, door artikel 45, derde lid, tweede zin, van de wet van 22 december 2009, door artikel 27, vierde lid, van de wet van 7 januari 1998, door artikel 13, zesde lid, van de wet van 3 april 1997 en door artikel 436, vijfde lid, van de programmawet van 27 december 2004.

bekritiseerd, en de vereisten omschrijven die daaruit voortvloeien met betrekking tot de verwoording van het door de wetgever gebruikte concept.

Aldus overweegt het Grondwettelijk Hof:

- “Het woord ‘ernstige’ dat wordt gebruikt in de acht voornoemde bepalingen valt binnen het toepassingsgebied van artikel 12, tweede lid, van de Grondwet. De bestreden bepalingen hebben meer bepaald tot gevolg dat een vervolging die reeds is toegestaan bij de bepalingen die zij wijzigen, tot een zwaardere straf kan leiden indien de fiscale fraude waarop die vervolging betrekking heeft, ernstig is.

- Door aan de wetgevende macht de bevoegdheid te verlenen om te bepalen in welke gevallen strafvervolging mogelijk is, waarborgt artikel 12, tweede lid, van de Grondwet aan elke burger dat geen enkele gedraging strafbaar zal worden gesteld dan krachtens regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

- Het wettigheidsbeginsel in strafzaken (...) gaat bovendien uit van de idee dat de strafwet moet worden geformuleerd in bewoordingen op grond waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan uitmaken of dat gedrag al dan niet strafbaar is. Het vereist dat de wetgever in voldoende nauwkeurige, duidelijke en rechtszekerheid biedende bewoordingen bepaalt welke feiten strafbaar worden gesteld, zodat, enerzijds, diegene die een gedrag aanneemt, vooraf op afdoende wijze kan inschatten wat het strafrechtelijke gevolg van dat gedrag zal zijn en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

- Het wettigheidsbeginsel in strafzaken staat evenwel niet eraan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent. Er dient immers rekening te worden gehouden met het algemene karakter van de wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de gedragingen die zij bestraffen.”

β. Vervolgens preciseert het Grondwettelijk Hof wanneer een misdrijf “duidelijk” omschreven is door de wet.

Dat is het geval, zegt het, “wanneer de rechtzoekende, op basis van de bewoordingen van de relevante bepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten welke handelingen en welke verzuimen zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid meebrengen.

Enkel bij het onderzoek van een specifieke strafbepaling is het mogelijk om, rekening houdend met de elementen eigen aan de misdrijven die zij wil bestraffen, te bepalen of de door de wetgever gehanteerde algemene bewoordingen zo vaag zijn dat ze het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel zouden schenden”.

Het zal dan dat onderzoek aanvatten en daarbij het volgende overwegen:

- De bestreden bepalingen strekken ertoe een van de aanbevelingen te volgen die zijn geformuleerd na afloop van het “parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers”

(*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2756/001 en 2757/001, p. 60; *Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2756/005, pp. 6 en 65; *Parl. St.*, Senaat, 2012-2013, nr. 5-2095/3, p. 5). De commissie van de Kamer van volksvertegenwoordigers die dat onderzoek heeft geleid, beval aan om “een strafverzwaring [in te voeren] voor zogenaamde ‘ernstige en georganiseerde fiscale fraude’” (*Parl. St.*, Kamer, 2008-2009, DOC 52-0034/004, p. 251).

In die context “[vormt] de strijd tegen de fiscale fraude [...] dan ook ongetwijfeld één van de belangrijkste maatschappelijke doelstellingen van de moderne Westerse samenlevingen”. Hij is “bovendien [...] van substantieel belang voor het vrijwaren van de individuele particuliere en economische belangen” en vormt “het middel bij uitstek om de fiscale en parafiscale druk te doen afnemen en op die manier de nodige zuurstof te geven aan de economie” (*ibid.*, p. 9).

- Gewis vertoont elke fiscale fraude en - bij uitbreiding - elk strafbaar gesteld gedrag een zekere graad van ernst, zo niet zou de wetgever voor dat gedrag geen straffen opleggen. Dat neemt niet weg dat strafbaar gedrag bepaalde gradaties kan vertonen waarvoor de wetgever dienovereenkomstig in evenredige straffen vermag te voorzien.

- Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State opmerkt, voert het woord “ernstige” een “element van onvoorzienbaarheid” in de wet in (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2756/001 en 2757/001, p. 167).

- De bestreden bepalingen creëren evenwel, zoals reeds werd opgemerkt in B.14, geen nieuwe strafbaarstelling. Zij voorzien in een strafverzwaring indien het gedrag, waarvan de strafbaarheid reeds vaststaat, als “ernstig” kan worden gekwalificeerd. Bovendien wordt enkel de maximumduur van de gevangenisstraf verhoogd tot vijf jaar. De bestreden bepalingen raken niet aan de minimumduur van de gevangenisstraf, noch aan de bedragen van de geldboeten.

- Ook al laten de bestreden bepalingen aan de rechter een ruime beoordelingsbevoegdheid, toch kennen ze hem geen autonome bevoegdheid inzake strafbaarstelling toe die inbreuk zou maken op de bevoegdheden van de wetgever. De wetgever kan immers, zonder het wettigheidsbeginsel te schenden, de rechter ermee belasten de graad van ernst te beoordelen vanaf welke een strafbare gedraging tot strafverzwaring aanleiding geeft.

γ. Aan het eind van al die overwegingen komt het Grondwettelijk Hof tot de volgende slotsom: “Rekening houdend met de verscheidenheid van de situaties die zich in de praktijk kunnen voordoen, dient de rechter de ernst van het strafbare gedrag te beoordelen, niet op grond van subjectieve opvattingen die de toepassing van de bestreden bepalingen onvoorzienbaar zouden maken, maar door objectieve elementen in overweging te nemen en door rekening te houden met de specifieke omstandigheden van elke zaak en met de in het strafrecht geldende beperkende interpretatie.

De bestreden bepalingen maken het de pleger van fiscale fraude dan ook mogelijk op voldoende wijze te weten wat het strafrechtelijke gevolg van zijn gedrag zal zijn.”

110. Kortom, hier gaat het, me dunkt, veeleer om een cirkelredenering. Een auteur schreef:



“On ne peut que s’étonner de cette explication emberlificotée”<sup>316</sup> van dat Hof. Het is belangrijk erop te wijzen dat de Raad van State in zijn voornoemd advies over het wetsontwerp benadrukt had dat het toch meer in overeenstemming met het legaliteitsbeginsel zou zijn, mochten in de wettekst criteria worden opgenomen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of de gepleegde feiten al dan niet kunnen worden beschouwd als ernstige fiscale fraude.

Het Grondwettelijk Hof, dat blijkbaar de kwestie of de pleger van de ernstige fraude voldoende weet wat het strafrechtelijke gevolg van zijn gedrag zal zijn, laat afhangen van de omstandigheid dat “de rechter de ernst van het strafbare gedrag [dient] te beoordelen, niet op grond van subjectieve opvattingen die de toepassing van de bestreden bepalingen onvoorzienbaar zouden maken, maar door objectieve elementen in overweging te nemen en door rekening te houden met de specifieke omstandigheden van elke zaak en met de in het strafrecht geldende beperkende interpretatie”! Welke zijn dan de objectieve criteria die de bodemrechter zullen wapenen tegen het subjectivisme van zijn eigen opvattingen over hetgeen al dan niet “ernstige” fiscale fraude uitmaakt? Hebben we hier niet te maken met mooi voorbeeld van een “duidelijk” concept – de “ernst” – dat er in werkelijkheid slechts de schijn van heeft en waar het Hof van Cassatie wellicht het werk zal moeten doen dat de wetgever nagelaten heeft te doen!

(ii) *Uitlegging naar analogie*

**111.** *Vervolgens, wat het verbod op de uitlegging naar analogie betreft, moet er worden aangenomen, zoals F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE betreffende hetzelfde verbod in strafzaken hebben aangetoond dat, aangezien het fiscaal recht hetzelfde wezenlijke belang vertoont als het strafrecht, de uitleggingsdemarche, althans in theorie, niet zal mogen nalaten de fiscale regels aan te passen aan een samenleving geëvolueerde.*

*Want, als, zoals hierboven wordt bevestigd, de wettelijke bepalingen inzake belastingen “strikt” moeten worden uitgelegd, maar ze niettemin moeten worden uitgelegd door rekening te houden met de betekenis van het geheel van de bepalingen van de wet waarin ze vervat zijn, dan zou het zinsbegoochelend zijn te denken dat de fiscale rechter, in die verduidelijkingsopzet, de fiscale regel ook geen dynamische dimensie zou verlenen wanneer de omstandigheden het de facto opleggen en het de iure toestaan.*

Ik verwijs hier naar een eerder vermeld voorbeeld dat op de volgende regel berust: als de bepalingen die lasten creëren voor particulieren strikt moeten worden uitgelegd, dan moeten bepalingen die hen voordelen bieden, ruim worden uitgelegd. Uitgerekend op die grondslag heeft het Grondwettelijk Hof artikel 1 vernietigd van het decreet van het Waalse Gewest van 22 oktober 2003 houdende wijziging van de artikelen 48 en 54 van het Wetboek der successierechten, in zoverre dat het tarief van de successierechten *op meer dan 80 pct.* brengt<sup>317</sup>.

**c. Het Hof wijzigt een paradigma**

<sup>316</sup> R. ALVAREZ CAMPA, “Fraude fiscale grave, organisée ou non - La Cour constitutionnelle donne son feu vert”, <http://www.wbcj.be/Publications/Fraude-fiscale-grave,-organisee-ou-non.aspx>.

<sup>317</sup> GwH 22 juni 2005, nr. 107/2005, BS 4 juli 2004, 30621.

112. Ik heb zojuist erop gewezen dat wanneer zowel de rechtstheoretici als de jurisdictionele praktijk verklaren dat de interpretatie van de wet, inzake belastingen, enkel tekstueel, “restrictief” mag zijn en analoge, teleologische of billijke interpretaties uitgesloten zijn<sup>318</sup>, die bewering vóór alles een postulaat is. *In de fiscale openbare orde doen zich telkens gelegenheden voor waarin de zin van de norm onduidelijk of onbestendig is hoewel dat weggewuifd wordt door de positivisten voor wie “het recht zijn bestaansreden put uit zijn formulering zelf en nergens anders”*<sup>319</sup>.

*Volgens analisten zijn dat vaak aanwijzingen van de moeilijkheden die zich achter de schermen onder de uitleggers van de wet bij het lezen van de norm kunnen voordoen.*

*Hierbij vindt men onder meer de gevallen van gerechtelijke pacificatie en ommekeer van rechtspraak, die dan veel weg hebben van een wijziging van paradigma*<sup>320</sup>.

Bij gerechtelijke pacificatie denkt men uiteraard aan alle situaties waarin de rechtspraak van de verschillende hoven van beroep van het land uiteenloopt en waarin het Hof, ingevolge zijn eeuwenoude opdracht, eenheid van recht moet bewerkstelligen. Het is in fiscale zaken een welbekend fenomeen dat de specialisten veel aandacht besteden aan de specificiteit van de regionale jurisprudentie. Die specificiteit verraadt meestal het bestaan van verschillende opvattingen van de fiscale openbare orde, namelijk de wijze waarop het evenwicht moet worden gevonden tussen de belangen van de fiscus en die van de belastingbetaler.

Dat geldt ook voor de ommekeer in de rechtspraak. Die verraadt eveneens het bestaan van twijfels, hoewel die zich hier in een bijzondere procesmatige configuratie voordoen. Het gaat immers niet meer om naast elkaar bestaande twijfels, maar over een opeenvolging van standpunten.

113. De recente rechtspraak van het Hof in fiscale zaken bevat twee voorbeelden van een dergelijke kentering die ik hier wil bespreken. Ze hebben allebei betrekking op de toepassing van een wetsbepaling die *a priori* eenvoudig, zelfs “duidelijk” is in haar bewoordingen: artikel 49 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, dat de voorwaarden bepaalt waarin een uitgave als een beroepskost kan worden aangemerkt en de bruto-inkomsten van de belastingplichtige kunnen worden afgetrokken.

Het bepaalt:

“Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met

<sup>318</sup> M. DASSESE en P. MINNE, *o.c.*, 67; J. COUTURIER en B. PEETERS, *o.c.*, 60, nr. 27.

<sup>319</sup> X. DION, *o.c.*, nr. 465, 152.

<sup>320</sup> Misschien kan men zelfs spreken over een wijziging van “*Weltanschauung*” in de zin van C.G. JUNG: “Avoir une conception du monde (*Weltanschauung*), c'est se former une image du monde et de soi-même, savoir ce qu'est le monde, savoir ce que l'on est. [...] Toute conception du monde a une singulière tendance à se considérer comme la vérité dernière sur l'univers, alors qu'elle n'est qu'un nom que nous donnons aux choses.” (*L'Âme et la Vie*, Le Livre de poche, maart 2008, 300).

uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt. ”

Het eerste voorbeeld uit de rechtspraak betreft de voorwaarden van aftrekbaarheid van de terugbetalingen van de bedragen die door een curator van een bedrieglijk bankroet zijn ontdoken (i), het tweede de noodzakelijkheid, voor een vennootschap, dat de afgetrokken uitgaven een verban vertonen met haar maatschappelijk doel (ii).

***(i) Oneerlijke faillissementscurator***

114. Het Hof heeft daarover twee arresten gewezen: het eerste op 14 december 2007<sup>321</sup>, het tweede op 22 november 2013.<sup>322</sup> Beide arresten betreffen eenzelfde zaak, waarin een advocaat-faillissementscurator, zich gedurende een tiental jaren schuldig had gemaakt aan verduistering van interesten van rubriekrekeningen van de faillissementen die hij beheerde. Hiervoor had hij onrechtmatige handelingen gesteld, zoals vervalsing of opvraging van bankuittreksels, verklaring van valse posten van kosten en uitgaven, kunstmatige verhoging van de belastbare grondslagen, opmaak van onjuiste curateleverslagen met het oog op het belasten van onbestaande of kunstmatig opgezette gewone of buitengewone verplichtingen.

De verduisterde tegoeden waren belast als beroepsinkomsten voor de jaren waarin ze ontvangen werden.

De oneerlijke advocaat was intussen veroordeeld tot terugbetaling van de verduisterde bedragen en had zijn straf gedeeltelijk uitgevoerd. Hij wilde de verrichte terugbetalingen echter kunnen aftrekken als beroepskosten.

Een eerste arrest van het hof van beroep te Bergen gaf hem gelijk. Tegen dat arrest werd cassatieberoep ingesteld dat door het Hof werd vernietigd, op eensluidende conclusie van zijn openbaar ministerie. Het hof van beroep te Brussel moest zich op zijn beurt op verwijzing uitspreken; het is de leer van het Hof van Cassatie niet gevolgd en nam een gelijkaardige beslissing als die van het hof van beroep te Bergen, waardoor de Belgische Staat een nieuw cassatieberoep kon indienen. Het Hof heeft toen in verenigde kamers de kwestie opnieuw onderzocht, en is teruggekeerd naar de oplossing die het in zijn eerste arrest naar voor had geschoven en heeft het cassatieberoep verworpen, ditmaal op andersluidende conclusie van zijn openbaar ministerie, dat het standpunt van het Hof en zichzelf bij het onderzoeken van het eerste cassatieberoep herhaald heeft.

115. Voor een goed begrip van de zaak is het nuttig de bewoordingen van de twee arresten weer te geven.

- Het Hof heeft in zijn *arrest van 14 december 2007*, als volgt geoordeeld:

<sup>321</sup> Cass. 14 december 2007, AR F.05.0098.F, AC 2007, nr. 635 met concl. OM.

<sup>322</sup> Cass. 22 november 2013, AR F.10.0036.F, AC 2013, nr. 629 met concl. OM.

“Uit de artikelen 49, eerste lid, en 53, 1°, van het Wetboek Inkomstenbelastingen 1992 volgt dat de uitgaven als beroepskosten kunnen worden aangemerkt wanneer zij inherent zijn aan de uitoefening van het beroep.

Het arrest stelt vast dat de verweerder de bedragen die hij in zijn hoedanigheid van faillissementscurator had ontvangen, onrechtmatig in zijn voordeel verduisterd heeft.

Door te oordelen dat de verweerder die bedragen enkel door zijn beroepswerkzaamheid heeft kunnen verkrijgen en dat zijn verplichting tot terugbetaling eveneens een beroepsmatig karakter had, verantwoordt het arrest zijn beslissing niet naar recht dat de terugbetalingen moeten worden aangemerkt als aftrekbare beroepskosten en, derhalve, dat er sprake is van dubbele belasting waarvoor ambtshalve ontheffing moet worden verleend.

Het middel is gegrond.”

- *Het arrest van 22 november 2013* heeft op zijn beurt beslist dat:

“Uit de artikelen 49, eerste lid, en 53, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 volgt dat de uitgaven als beroepskosten kunnen worden aangemerkt wanneer zij inherent zijn aan de uitoefening van het beroep.

Het bestreden arrest stelt vast dat de verweerder, advocaat, is veroordeeld voor feiten van verduistering van gelden, die hij gepleegd heeft in de uitoefening van zijn ambt van faillissementscurator, dat de aldus verduisterde bedragen het voorwerp zijn geweest van aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 1990 tot 1993 en dat de verweerder omvangrijke bedragen heeft terugbetaald tijdens de jaren 1994 tot 1997.

Het arrest stelt dat ‘de terugbetalingen verschuldigd zijn doordat er onrechtmatige handelingen zijn gesteld in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en [dat] ze derhalve noodzakelijkerwijs inherent zijn aan de onrechtmatige verrichtingen die de belastbare inkomsten hebben opgeleverd, die [...] als beroepsinkomsten zijn belast’ en dat ‘de bewering volgens welke de betrokken terugbetalingen een privé-karakter hebben, dus onjuist is’.

Het arrest beslist dat ‘de inning van de onrechtmatige inkomsten op zich voor de [verweerder] de terugbetalingsverplichting heeft doen ontstaan, die voortvloeit uit de artikelen 1382 en 1383 Burgerlijk Wetboek maar ook, en meer bepaald wat betreft de verduisteringen door een curator, uit artikel 575, 4°, Wetboek van Koophandel’ en dat ‘die laatste wetsbepaling met name het vereiste verband legt met de beroepswerkzaamheid van de curator waardoor de terugbetaling [...] uiteindelijk nauw en onvermijdelijk verbonden is met en derhalve [...] inherent is aan die beroepswerkzaamheid’.

Het bestreden arrest verantwoordt om die redenen zijn beslissing naar recht dat de litigieuze terugbetalingen fiscaal aftrekbare beroepskosten zijn.

Het middel kan niet worden aangenomen.”

116. Om de draagwijdte van het fiscaal juridisch probleem optimaal te doorgronden moet men teruggaan naar de voorwaarden vervat in het voornoemde artikel 49, eerste lid, van het

Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, namelijk (i) de kosten gedaan in het belastbare tijdperk, (ii) om de belastbare inkomsten (iii) te verkrijgen of te behouden, (iv) en, in de regel, verantwoord door middel van bewijsstukken. In dit geval werden de tweede en vierde voorwaarde ter discussie gesteld.

Volgens de toen geldende leer van het Hof moest worden verstaan onder gedane kost “om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”, de kost die voldeed aan twee samenlopende vereisten, die een geheel vormen: (a) door de aard ervan moest deze het verkrijgen of behouden van de beroepsinkomsten tot doel hebben en (b) moest er een oorzakelijk verband bestaan met het uitoefenen van een beroepsactiviteit.

Het debat zal vooral de tweede vereiste betreffen aangezien de vraag rees of de bedragen die door een oneerlijke faillissementscurator opgelicht werden en vervolgens door hem terugbetaald werden, een noodzakelijk oorzakelijk verband hadden met het uitoefenen van een beroepsactiviteit van curator.

117. We hebben zopas gezien dat het Hof in zijn eerste arrest dat oorzakelijk verband niet en in het tweede arrest wel erkent. Beide sleuteloverwegingen lijken tegenstrijdig:

- het eerste arrest stelt: “door te oordelen dat de verweerder die [opgelichte] bedragen enkel door zijn beroepswerkzaamheid heeft kunnen verkrijgen en dat zijn verplichting tot terugbetaling eveneens een beroepsmatig karakter had, verantwoordt het arrest niet naar recht zijn beslissing dat de terugbetalingen moeten worden aangemerkt als aftrekbare beroepskosten (...)”;

- het tweede arrest stelt: “[het bestreden arrest] beslist dat ‘de inning van de onrechtmatige inkomsten op zich voor de [verweerder] de terugbetalingsverplichting heeft doen ontstaan, die voortvloeit uit de artikelen 1382 en 1383 Burgerlijk Wetboek maar ook, en meer bepaald wat betreft de verduisteringen van een curator, uit artikel 575, 4°, Wetboek van Koophandel’ en dat ‘die laatste wetsbepaling met name het vereiste verband legt met de beroepswerkzaamheid van de curator waardoor de terugbetaling [...] uiteindelijk nauw en onvermijdelijk verbonden is met en derhalve [...] inherent is aan die beroepswerkzaamheid’”, en “het bestreden arrest verantwoordt om die redenen naar recht zijn beslissing dat de litigieuze terugbetalingen fiscaal aftrekbare beroepskosten zijn”.

Zo beslist het Hof in het ene geval dat de appelrechter, die oordeelt dat het verkrijgen van de opgelichte bedragen enkel mogelijk is geweest dank zij de beroepswerkzaamheid van de verweerder en zijn verplichting tot terugbetaling eveneens een beroepsmatig karakter had, de aftrekbaarheid van de litigieuze terugbetaling als beroepskosten niet naar recht verantwoordt, en in het andere geval dat de appelrechter, die oordeelt dat de verplichting tot terugbetaling van de opgelichte bedragen steunt op een wetsbepaling die stelt dat die terugbetaling inherent is aan de beroepswerkzaamheid, de aftrekbaarheid van de terugbetalingen als beroepskosten naar recht verantwoordt.

Ik meen dat de bodemrechter in beide gevallen de aftrekbaarheid toestaat van de terugbetalingen als beroepskosten op grond dat ze inherent zijn aan de beroepswerkzaamheid

maar dat het eerste wordt vernietigd en het tweede niet.

118. Men is uiteraard geneigd de uiteenlopende afloop van beide cassatieberoepen te verklaren met overwegingen die zich beroepen op de juridische techniek voor het Hof. Hoewel beide arresten eenzelfde interpretatie van de regels inzake aftrekbaarheid van de beroepskosten bevatten, zouden aldus de verwerping van het eerste cassatieberoep en de aanneming van het tweede aldus, bijvoorbeeld, louter te verklaren zijn door de formulering van de motivering van de bestreden arresten. Het gebrek dat het arrest van het hof van beroep te Bergen vertoont zou met andere woorden niet voortvloeien uit de onjuiste interpretatie van de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, maar louter uit de omstandigheid dat de vaststellingen van dat hof van beroep ter staving van zijn redenering niet voldoende relevant zouden zijn geweest om de toepassing van die bepalingen te verantwoorden. Omgekeerd zou het arrest van het hof van beroep te Brussel aan de vernietiging zijn ontsnapt door de omstandigheid dat zijn motivering niet voor kritiek vatbaar was.

Is die analyse, die doordrongen is van een positivistische rationaliteit, objectief de enige mogelijke? Of wordt er, wanneer de bodemrechters weigeren zich naar de leer van het Hof te schikken, in die andersluidende beslissingen meer algemeen en het voorliggend geval overstijgend, uiting gegeven aan een verschil in opvattingen over wat het fiscaal recht mag bestrijken en zelfs over de rol die het in de maatschappij moet spelen?

119. Sommigen zullen dat zeker ontkennen. Zo heeft een vooraanstaand ere-magistraat van het Hof, die voorzitter was bij de besluitvorming van het eerste arrest, bij de bespreking van de woorden van een commentator over het arrest van 14 december 2007 die betoogde dat het Hof het cassatieberoep van de Belgische Staat had aangenomen geschreven dat “en raison du rôle moral que doit jouer le droit fiscal on cherche vainement quelque considération d’ordre moral dans l’arrêt. Ce n’est d’ailleurs pas le rôle de la Cour. En revanche, des considérations sur l’immoralité de l’attitude du curateur étaient soulignées dans les conclusions du ministère public. Mais la Cour ne les a pas reprises à son compte. Le commentateur a malencontreusement prêté à l’arrêt une appréciation qui était propre au ministère public”.<sup>323</sup>

Zodoende verleent die vooraanstaande auteur een positivistische rationaliteit aan het Hof in zijn geheel die zijn leden traditioneel bevestigen. Die houding bindt in zoverre enkel die leden en verbiedt de doctrine geenszins om, boven de letterlijkheid van de tekst van het arrest, te trachten meer filosofische of politieke tendensen te identificeren en te bespreken die achter de keuze voor een beslissing schuilgaan.

Het Hof blijkt overigens soms af te zien van die houding door, min of meer openlijk, de politiek-filosofische aard te erkennen van de interpretatieve keuzes die het moet maken. Wat inderdaad te denken over de reeds voornoemde bewering in het jaarverslag van het Hof van 2006, dat het Hof tot taak heeft “een harmonieuze en evenwichtige evolutie van het recht te verzekeren dankzij beslissingen van het Hof die de vooruitgang bevorderen terwijl ze deze evolutie ook begeleiden. Het gaat om de taak van de vorming van het recht”?<sup>324</sup>

<sup>323</sup> C. PARMENTIER, *Comprendre la technique de cassation*, Coll. *JLMB Opus*, Brussel, Larcier, 2011, 186.

<sup>324</sup> *Jv.Cass.* 2006, 22.

120. Hoewel de erkenning van de rechtscheppende rol van het Hof zoals die beschreven is in het zopas vernoemde jaarverslag moet worden toegejuicht, toch komt de analist niet helemaal aan zijn trekken door het algemene karakter van die erkenning. Hoewel aangenomen wordt dat er kan gediscussieerd worden over de mogelijkheid om de wet in een gegeven richting te interpreteren, is de precieze inhoud van die besprekingen niet toegankelijk voor de rechtzoekende, aangezien die beschermd blijft door het geheim van de beraadslaging, zelfs nadat de beslissing gewezen is. Het Belgische recht tolereert overigens geen “dissenting opinions”.<sup>325</sup>

Er is echter wel een speler in het proces die wel daadwerkelijk speelruimte heeft. Het openbaar ministerie is immers niet aan dezelfde verplichtingen onderworpen als de rechter en het beschikt bij het opstellen van zijn conclusie over een meer doorgedreven vrijheid van meningsuiting.

De conclusie voorafgaand aan het arrest van 14 december 2007 illustreert dat trouwens zeer goed. Het openbaar ministerie dat zijn advies moest geven over het cassatieberoep van de Belgische Staat die aanvoert dat het hof van beroep te Bergen de artikelen 49 en 53 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen heeft geschonden doordat het de aftrek aanvaardt van de terugbetalingen van de verduisterde fondsen, heeft een tweeledige analyse ontwikkeld.

De eerste, die positivistisch van aard is, wil in het licht van de rechtspraak van het Hof aantonen dat de voornoemde artikelen 49 en 53 de aftrek van de terugbetalingen verbieden: “le libellé des textes légaux en cause et l’interprétation ainsi que l’application qui en est faite par la Cour conduit sur la base de leur rationalité technique à refuser la déductibilité litigieuse”<sup>326</sup>. Tot dusver blijft het zeer klassiek.

Het tweede gedeelte ontwikkelt daarentegen overwegingen van een andere orde, aangezien het openbaar ministerie de maatschappelijke en morele gepastheid van de oplossing die het voorstelt wil verantwoorden, die in de eerste plaats gestuurd wordt door de teksten en de rechtspraak van het Hof. Het rechtspraakoverzicht ontkracht echter de positivistische benaderingswijze van het openbaar ministerie, dat het als volgt samenvat<sup>327</sup>: “elle, suit, dans le

<sup>325</sup> Althans de geofficialiseerde *dissenting opinions*.

<sup>326</sup> Concl. OM, punt 11, vóór Cass. 14 december 2007, AR F.05.0098.F, *Pas.* 2007, nr. 635.

<sup>327</sup> De rechtspraak van het Hof is door de jaren heen niet volledig rechtlijnig geweest. Het Hof heeft bij arrest van 10 januari 1944 (Cass. 10 januari 1944, AC 1944, I, 74) beslist dat het bedrag dat de inverdenkinggestelde door de wet in sommige gevallen mag betalen opdat de strafvordering zou vervallen niet als een aftrekbare beroepskost mag worden beschouwd. Het Hof beslist eveneens in een arrest van 4 december 1951 dat de uitvoering van de straf van verbeurdverklaring evenmin een dergelijke kost is (Cass. 4 december 1951, AC 1952, I, 160). Zo weigert het Hof ook op 26 oktober 1954 (Cass. 26 oktober 1954, AC 1955, I, 116) het karakter van aftrekbare beroepskost te verlenen aan de vergoeding die aan de Belgische Staat betaald is bij wijze van vergoeding voor de schade die de Staat opliep wegens economische samenwerking met de vijand, waartoe de belastingplichtige die beroepstaks moet betalen, strafrechtelijke veroordeeld werd. Het Hof beslist bij arresten van 5 oktober 1954 (Cass. 5 oktober 1954, AC 1955, I, 53) en 28 juni 1955 (Cass. 28 juni 1955, *ibid.*, 880), dat de uitgave, welke de strafrechtelijke sanctie van een samenwerking met de vijand uitmaakt, namelijk de toe-eigening door de Schatkist, met toepassing van artikel 123ter van het Strafwetboek, van de bedragen, goederen of om het even welke voordelen die de winst uitmaakt van de activiteit van de schuldlige, niet mag worden afgetrokken als bedrijfslast van het brutobedrag van de inkomsten bedoeld bij artikel 2, §1, van de gecoördineerde wetten op de inkomstenbelastingen. *Een eerste nuance* werd aan die regel aangebracht bij een arrest van 8 oktober 1957 (Cass. 8 oktober 1957, AC 1958, I, 66), dat beslist dat het bestreden arrest, dat de door de belastingplichtige betaalde bedragen als schadevergoeding als gevolg van zijn veroordeling door de burgerlijke en strafrechtelijke rechtscollèges, bij wijze van schadevergoeding voor de personen die vergiftigd werden door de inname van dranken die hij met methylalcohol had vervaardigd,

niet erkent als aftrekbare kost, de aftrek onderwerpt aan voorwaarden die niet door de wet zijn bepaald aangezien het de aftrek van die betalingen die een zeker verband vertonen met het beroep van de eiser onderwerpt aan de voorwaarde dat ze voortvloeien uit een gewone en eerlijke uitoefening van het beroep en het absoluut criterium aanvoert dat die betalingen hun oorzaak niet vinden in de schending van een wet van openbare orde. Het bestreden arrest is bijgevolg op dit punt vernietigd (de dato 18 maart 1976 vermeldt AC een arrest van het Hof waarvan enkel de kop gepubliceerd is (AC 1976, I, 843). Aangezien geen kennis kan worden genomen van alle elementen van de zaak, wordt de daar vermelde regel enkel hier hernomen omdat een noot in AC verwijst naar een ander arrest van het Hof van 20 maart 1958 (*Bull. en Pas.* 1958, I, 805; AC 1958, 544), dat in de Franse versie integraal gepubliceerd werd met de voorafgaande conclusie van het openbaar ministerie. Dat arrest beslist dat het bestreden arrest mocht beslissen dat de belastingschuldige, bij een overeenkomst die de werkelijke toestand niet liet kennen, mocht bewijzen dat hij in werkelijkheid een hogere prijs voor de overdracht had ontvangen dan deze die in die overeenkomst vermeld was (*o.c.*, 546). Er moest een oplossing worden gevonden voor de vraag of de belastingschuldige een geheime overeenkomst aan de overheid mocht tegenwerpen of dat de overheid, op grond van artikel 1321 van het Burgerlijk Wetboek, mocht weigeren rekening te houden met die overeenkomst en enkel kennis te nemen van de openlijke overeenkomst. Die vraag rees omdat de overheid die het bedrag van de tegoeden van de belastingschuldige uit niet-belastbare inkomsten moest bepalen, geconfronteerd werd met diens bewering dat hij gedurende het belastbare tijdperk sommige goederen had verkocht – wat de overheid toegaf – tegen een veel hogere prijs, die door een geheime overeenkomst onthuld werd, dan de prijs die in de openlijke overeenkomst vermeld stond en waarop de overheid zich beriep. Het openbaar ministerie deed opmerken dat “lorsque l'intérêt du Trésor pourra se fonder sur les principes d'ordre public des lois fiscales, l'administration pourra-t-elle et devra-t-elle même invoquer 'l'acte secret', s'il traduit la situation réelle, celée par l'acte ostensible. Mais l'administration ne pourrait pas, en se fondant sur les dispositions du droit civil et spécialement sur l'article 1321 du Code civil, refuser d'avoir égard à la convention réelle, voilée par une convention ostensible — qui, elle, ne révèle pas la vérité” (concl. adv.-gen. DUMON, *Bull.*, 843). De samenvatting van het voornoemde arrest van 18 maart 1976 vermeldt: “Winsten uit een beroepsactiviteit, ongeacht de aard of het voorwerp ervan, zijn als bedrijfsinkomsten belastbaar ten name van degenen die deze ontvangen hebben, zelfs indien zij de inkomsten slechts verkregen hebben ter uitvoering van een nietige overeenkomst (art. 20 WIB)”.

Hoewel een van de koppen vóór de publicatie van een arrest van 17 februari 1959 (Cass. 17 februari 1959, AC 1959, I, 471) een regel formuleert (“*De omstandigheid dat een betaling door een belastingplichtige gedaan haar oorzaak vindt in de schending van een wet van openbare orde sluit niet noodzakelijk de aftrek ervan, ten titel van bedrijfsuitgave of last uit, van het bedrag van de beroepsinkomsten, in het bijzonder wanneer die fout bestaat in een onvrijwillige fout* (art. 26, §§ 1 en 3, art. 30, eerste lid, samengeschilderde wetten betreffende de inkomstenbelastingen)”) die nauw aansluit bij de lering van het voornoemde arrest van 8 oktober 1957, heeft het Hof eigenlijk beslist overeenkomstig de volgende kop: “*Van de vaststelling dat het verkeersongeval, waarvoor een belastingplichtige verantwoordelijk werd verklaard, veroorzaakt is geweest door die belastingplichtige, deurwaarder, door op onbezonnen wijze de rijweg over te steken, en einde een exploit te betekenen, mag de rechter wettig afleiden dat de betaling, tot herstel van de gevolgen van die onvoorzichtigheid gedaan, geen uitgave aftrekbaar van de bedrijfsinkomsten uitmaakt.* (art. 26, §§ 1 en 3, art. 30, 14<sup>de</sup> lid, samengeschilderde wetten betreffende de inkomstenbelastingen)”. We zien dat, hoewel het Hof de regel van de weigering van aftrekbaarheid, die op 8 oktober 1957 werd vermeld, blijkbaar relativeert, sommigen menen dat hiermee een onderscheid werd ingevoerd tussen de schending van een wet van openbare orde door een onvrijwillige fout, die een aftrekbare uitgave oplevert, en de vrijwillige schending ervan, die een niet-aftrekbare uitgave oplevert (G. Steffens, “Réflexions sur l'impossibilité des activités pénalement réprimées”, *JDF* 1985, 259 en noot 10). Op 31 mei 1960 (Cass. 31 mei 1960 (verenigde kamers), AC 1960, I, 876) nemen de verenigde kamers van het Hof kennis van het cassatieberoep gericht tegen een arrest van het hof van beroep te Luik dat, als rechter op verwijzing, kennis heeft genomen van het geschil dat door het Hof beslecht werd in het voornoemde arrest van 8 oktober 1957 (zie *supra*, nr. 8). In tegenstelling tot het middel van het arrest van 8 september 1957, dat de door het Hof aangenomen grief had aangevoerd dat het bestreden arrest, gewezen door het hof van beroep te Gent, aan artikel 26 van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen voorwaarden had toegevoegd die de wet niet bepaalt, voerde het middel, gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Luik, een onjuiste toepassing aan van een van de wettelijke voorwaarden van aftrekbaarheid, namelijk het vereiste verband tussen de uitgaven en het beroep. Het Hof dat uitgaat van de vaststellingen in het bestreden arrest, “*dat immers uit die vaststellingen blijkt dat de veroordeling die de aanlegger opgelopen heeft het gevolg is geweest van daden welke hij voorzeker naar aanleiding van zijn beroepsactiviteit, doch met miskenning van de strafwet, en wetens en nillens verricht heeft*”, (Cass. 31 mei 1960, *o.c.*, 880) vermeldt “*dat, al is het karakter van aftrekbare bedrijfsuitgave niet op absolute wijze afhankelijk gesteld van het vereiste dat deze uitgave haar oorzaak niet in een schending van een wet van openbare orde vindt, de rechter evenwel uit de de in het bestreden arrest aangeduide vaststellingen heeft kunnen afleiden dat, ten deze, de betaling van de schadevergoeding waartoe aanlegger veroordeeld werd niet noodzakelijk was tot het uitoefenen van het bedrijf en dus een persoonlijke uitgave uitgemaakt heeft*” (*Ibid.*). Het Hof blijkt, bij arrest



temps et sur le fond, deux approches successives. D'abord, la Cour paraît avant tout motiver son refus de la déductibilité par le recours (implicite) à la moralité publique; c'est là une rationalité sociale. L'arrêt du 31 mai 1960 en est l'expression la plus accomplie. Ensuite, comme si ébranlée par des critiques sur la rationalité technique de son précédent raisonnement, elle infléchit sa doctrine. C'est là l'arrêt du 27 février 1987. Enfin, comme si mesurant toutes les conséquences les plus discutables de cet infléchissement, elle revient à son premier enseignement. C'est là l'arrêt du 16 septembre 2004. Aussi la seconde partie de la démonstration va porter sur l'adéquation de la solution textuelle et jurisprudentielle retenue avec les missions du droit fiscale et ce qui, dans l'éventuelle ambiguïté de la lettre de la disposition légale, ne peut être couvert par lui. On y lit: "ensuite, les dispositions légales relatives à la déductibilité des frais professionnels applicables en l'espèce, nonobstant un apparent silence du législateur sur les éventuelles considérations de morale publique qui pourraient les sous-tendre, doivent être lues dans la perspective des éléments directeurs du droit fiscal. Ce dernier constitue un ensemble de normes d'ordre public fondées sur des conceptions où la morale publique et le souci de répression ne sont pas absent, incluent un facteur de justice sociale et s'opposent à ce qu'en l'état actuel du droit positif concerné l'auteur d'une infraction caractérisée à la loi fiscale, à la loi pénale et à la morale publique qui le sous-tend soit fiscalement récompensé pour avoir réparé le dommage causé par un acte défendu par la loi. Ni la théorie de la neutralité morale du droit fiscal ni celle du sens clair des textes forment un obstacle à cette exclusion de déductibilité sur la base de la rationalité sociale des textes légaux

---

van 27 februari 1987, *opnieuw afstand te doen van haar vorige rechtspraak* wanneer het beslist dat niet naar recht verantwoord is het arrest dat de ter uitvoering van een veroordeling wegens namaak en onrechtmatige mededinging betaalde schadevergoeding niet als aftrekbare bedrijfslasten of bedrijfsuitgaven aanmerkt, op grond dat die uitgave niet noodzakelijk was voor de uitoefening van het beroep (Cass. 27 februari 1987, AR F.1305.N, nr. 389). Het Hof heeft dan geoordeeld "*uit artikel 44 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen blijkt dat schadevergoedingen het karakter hebben van een uitgave of een beroepskost, onder meer wanneer ze verschuldigd zijn wegens fouten begaan bij de uitoefening van het beroep*" (*Ibid.*).

Op 16 september 2004 beslist Uw Hof, dat teruggekeerd is naar de krachtlijn van wat ongetwijfeld als zijn overheersende lering kan worden beschouwd en die in al zijn nuanceringen is uitgedrukt in het voornoemde arrest van 31 mei 1960, dat het arrest dat de terugbetaling van bedragen die van derden afgetroggeld zijn en die de partij ingevolge een gerechtelijke beslissing moet terugbetalen, geen uitgave vormt die gedaan werd om de bedrijfsinkomsten te verkrijgen of te behouden en bijgevolg niet aanneemt dat de bewuste terugbetalingen inherent zijn aan de beroepsbezigheid die die partij had uitgeoefend, past de artikelen 44, eerste lid, WIB64 en 49, eerste lid, WIB92 correct toe (Cass. 16 september 2004, AR F.03.0055.F, nr. 416). Daaruit kan worden afgeleid dat de terugbetaling van bedragen, ingevolge een gerechtelijke beslissing, die van derden afgetroggeld zijn, noch voor de bestreden rechter en evenmin voor het Hof een uitgave vormen die de belastingplichtige, zowel krachtens artikel 44, eerste lid, WIB64 als krachtens artikel 49, eerste lid, WIB92 geen uitgave vormt die gedaan of gedragen is om de bedrijfsinkomsten te verkrijgen of te behouden tijdens het belastbare tijdperk. In mijn betrachting om in dit beknopt jurisprudentiële overzicht zo volledig mogelijk te zijn, citeer ik, ten slotte, nog een arrest van 4 februari 1969 (Cass. 4 februari 1969, AC 1969, I, 537). Zie ook Cass. 29 april 1940, AC 1940, I, 135 en 6 juni 1967, AC 1967, I, 1214) van de tweede kamer van het Hof dat vermeldt "*dat de vraag of een uitgave die op zichzelf geen bedrijfskarakter heeft, (in dit geval de interest voor een lening die is aangegaan voor een kapitaalsinbreng binnen een handelsvennootschap) niettemin gedaan was om bedrijfsinkomsten te verkrijgen of te behouden, is een vraag die door de feitenrechter soeverein moet worden beoordeeld*". Dat arrest leert ons twee zaken. Vooreerst toont het aan dat het Hof, in een geval dat geen betrekking op de kwestie heeft, zich moet buigen over de aftrekbaarheid van een uitgave. En vervolgens heeft het betrekking op de overweging van het Hof dat het aan de feitenrechter staat de uitgave aan te merken. Dat doet echter niets af aan het karakter van het wettelijk begrip van de aftrekbare beroepsuitgave die door precieze criteria bepaald is. Hoewel het dus aan de feitenrechter staat te beslissen of kosten als beroepskost kunnen worden aangemerkt, geschiedt die kwalificatie niettemin onder toezicht van het Hof.

en cause.”<sup>328</sup>

121. In het tweede deel van die conclusie wordt uitvoerig ingegaan op de aard van de uitlegging in het recht en de rol van de uitlegger bij het bepalen van de inhoud van de norm. Het openbaar ministerie, dat duidelijk voor zijn rekening neemt wat het als subjectieve interpretatieve keuzes beschouwt, somt de redenen op waarom, naast een positivistische benadering, de oplossing die erin bestaat de aftrekpost af te wijzen, volgens hem moreel en maatschappelijk verantwoord is.

Ik zal hier op die redenen niet terugkomen omdat mijn betoog van vandaag beschouwend van aard wil zijn en geenszins beoogt het inhoudelijk debat te heropenen. Ik wil enkel de nadruk leggen op de mogelijkheden die er voor het openbaar ministerie bestaan om vrijer uiting te geven aan de wijze waarop het tot bepaalde interpretatieve keuzes is gekomen.

122. Uiteraard, zoals de hoger aangehaalde eminente eremagistraat van het Hof doet opmerken<sup>329</sup>, betekent het feit dat het Hof een beslissing wijst die aansluit bij het advies van zijn parket, geenszins dat het de besluiten daarvan overneemt. Weliswaar kan niet worden ontkend dat *iets* noodzakelijkerwijs de overtuiging van het Hof heeft bepaald om de zaak in de ene en niet in de andere zin te beslechten.

Zo dat *iets* niet de motivering van de bestreden arresten is, wat dan wel? Een verschillend tijdstip, een ander tijdperk, de opeenvolgende verschillende samenstellingen van de rechtsprekende formaties en dus een andere lezing van de norm?

Het geheim van de beraadslaging heeft dat alles met de mantel der liefde bedekt. Het kan evenwel niet worden ontkend dat, tussen het arrest van 14 december 2007 en dat van 22 november 2013, een significante doorslaggevende factor, die tot dan de instemming met de oplossing van 2007 had gerechtvaardigd, onvermijdelijk moet zijn veranderd.

123. Het doet er niet toe of die ommekeer in de rechtspraak bewust dan wel onbewust is gebeurd, of het resultaat is van een herziening van de morele en maatschappelijke verantwoording dan wel van de weigering tot herziening en zelfs, onbewust, van een wijziging in de *habitus*. We onthouden gewoon dat die enorme ommekeer, zoals alle kenteringen in de rechtspraak, haaks staat op de legitieme verzuchtingen van de rechtzoekenden naar een stabiele rechtspraak.

***Ik zeg hier niet dat de rechtspraak van het Hof onveranderlijk moet zijn. Kenteringen in de rechtspraak zijn onontbeerlijk voor de harmonieuze ontwikkeling van het recht waarop het Hof moet toezien. Een ommekeer veronderstelt evenwel dat de rechtspraak van het Hof, waaraan het op eigen gezag een einde maakt, om dwingende redenen niet langer de goedkeuring wegdraagt van de rechtsprekende leden; hun collectieve redenen kunnen uiteenlopen. Wanneer één van die redenen erin bestaat aan een wettekst waarover het Hof zich expliciet of impliciet moet buigen, een uitleg toe te kennen die toelaat de oplossing in aanmerking te nemen die in de regel wordt bevestigd voor een daarin bedoelde toestand, voor***

<sup>328</sup> Concl. OM, punt 11, vóór Cass. 14 december 2007, AR F.05.0098.F, AC 2007, nr. 635.

<sup>329</sup> C. PARMENTIER, *o.c.*, 186.

*een niet daarin bedoelde toestand die evenwel een fundamentele gelijkenis daarmee vertoont, dan is die ommekeer een goede zaak. Is dat niet het geval, bij gebrek aan gelijkenis of door gebruik te maken van een artificieel geconstrueerde gelijkenis, dan is dat beslist geen goede zaak.*

*(ii) Band tussen de aftrekbare beroepskosten en het maatschappelijk doel van de vennootschap*

124. Einde jaren '90 werden er fiscale constructies opgezet die gebaseerd waren op het aanwenden van financiële producten, bedoeld om de gebruikers belastingvoordelen op te leveren. Die operaties, die als stelling van opties worden omschreven, bestonden in de gecombineerde aankoop van put- en callopties met als onderliggende activa de aandelen van één en dezelfde vennootschap. Dat liet de koper van die opties toe om de aandelen van de vennootschap tegen een vooraf bepaalde prijs te kopen om ze onmiddellijk weer door te verkopen met een meerwaarde. Aangezien die meerwaarde evenwel ruimschoots gecompenseerd werd door de betaalde prijs en de gemaakte kosten, had die operatie geen economisch belang en werd ze louter door fiscale voordelen ingegeven: de meerwaarde op de aandelen was vrijgesteld van belastingen, terwijl de prijs van de opties en de gemaakte kosten voor de belastingplichtige aftrekbare uitgaven waren op grond van artikel 49 Wetboek van de inkomstenbelastingen.

M.a.w., de stelling was voor de fiscalist hetzelfde als de steen der wijzen voor de alchemist uit de middeleeuwen: weliswaar geen middel dat lood in goud veranderde, maar wel belastbare winst in een vrijgesteld inkomen.

Net als de steen der wijzen is de stelling evenwel een hersenschim gebleken. Het was overduidelijk dat de fiscale administratie, ook al werd hun bevolen de wettigheid te eerbiedigen van de keuze van de belastingplichtige voor de minst belaste weg, dergelijke operaties zou pogen tegen te gaan. Daartoe waren er talrijke mogelijkheden; ze heeft ervoor geopteerd de aftrek te weigeren van de prijs van de opties en van de aankoopkosten. Voor de belastingplichtige had dit rampzalige gevolgen en werd de operatie zinloos, aangezien het economisch verlies (verschil tussen de gerealiseerde meerwaarde en de kosten voor de aankoop van de opties waardoor die meerwaarde mogelijk werd) niet langer door een belastingvoordeel werden gecompenseerd.

Ter verwerping van de vorderingen van de belastingplichtigen hebben de hoven van beroep het middel van laatstgenoemden afgewezen, dat stelt dat een handelsvennootschap een rechtspersoon is die enkel is opgericht met het oog op een winstgevende bezigheid, dat al zijn uitgaven een beroepsmatig karakter hebben en van zijn brutowinst mogen worden afgetrokken.

Tegen die beslissingen werden verschillende cassatieberoepen ingesteld die door het Hof werden verworpen met de volgende overwegingen “uit de omstandigheid dat een handelsvennootschap een rechtspersoon is die opgericht is met het oog op een winstgevende bezigheid kan niet worden afgeleid dat al zijn uitgaven van zijn brutowinst mogen worden afgetrokken” en dat “de uitgaven van een handelsvennootschap kunnen beschouwd worden als aftrekbare beroepskosten als ze inherent zijn aan de uitoefening van het beroep, d.w.z.

aangezien het om een vennootschap gaat, dat ze noodzakelijkerwijs betrekking hebben op haar maatschappelijke activiteit”.<sup>330</sup>

In latere arresten betreffende enigszins verschillende problematieken vinden we een soortelijke formulering.<sup>331</sup>

125. Niet iedereen was het met die jurisprudentie eens, verre van! Wat voor de meeste commentatoren die gekant waren tegen de door het Hof geformuleerde regel een probleem opleverde, was het oorzakelijk verband tussen de kosten en uitgaven en het *statutair* maatschappelijk doel van de vennootschap. Omgekeerd leek het Hof, dat groot belang hecht aan de specificiteit van de rechtspersoon, als hoeksteen van het vennootschapsrecht, de stelling niet te willen aannemen die op volhardende en zelfs hardnekkige wijze door eminente fiscalisten werd verdedigd, volgens welke alle uitgaven of kosten van een vennootschap, automatisch professioneel en dus aftrekbaar zijn.

Die rechtspraak werd een eerste maal in vraag gesteld door de Franstalige afdeling van de eerste kamer van het Hof, in een arrest van 11 september 2014<sup>332</sup>. Het openbaar ministerie was in zijn conclusie voorafgaand aan de arresten van 4 juni 2015, die hierna zullen worden besproken, evenwel van mening dat “pour le surplus, la présente affaire<sup>333</sup> offre l’occasion de s’assurer de la position actuelle de la section française de la première chambre de la Cour quant aux conditions d’application, dans le chef d’une société, des articles 44 CIR et 49 CIR 92, dès lors qu’il peut être soutenu qu’en son arrêt précité du 11 septembre 2014, elle paraît être revenue implicitement sur cette jurisprudence, que la première chambre, sur conclusions conformes de son ministère public, a développée au cours de la décennie”.

Dat volstond voor het Hof. Met de twee voormelde arresten van 4 juni 2015 is het Hof op zijn elan verder gegaan. Ditmaal bestaat er geen twijfel meer: het Hof heeft een scherpe bocht genomen. Die arresten zijn de eerste uit een reeks beslissingen die van een kennelijk vaststaande rechtspraak zijn teruggekomen. Na eraan te hebben herinnerd dat “suivant l’article 44, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1964 (...), sont déductibles à titre de dépenses ou charges professionnelles celles que le contribuable a faites ou supportées pendant la période imposable en vue d’acquérir ou de conserver les revenus imposables”, heeft het Hof immers beslist dat “il ne ressort pas de cette disposition que la déduction des dépenses professionnelles d’une société serait subordonnée à la condition qu’elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu’elle résulte de son objet statutaire”.<sup>334</sup>

Die formulering houdt niet noodzakelijk een ommekeer in de rechtspraak in<sup>335</sup>. Nergens wordt

<sup>330</sup>. Cass. 18 januari 2001, AR F.99.0114.F, AC 2001, nr. 34; Cass. 3 mei 2001, AR F.99.0159.F, AC 2001, nr. 253; Cass. 19 juni 2003, AR F.01.0066.F, AC 2003, nr. 367 met concl. OM.

<sup>331</sup>. Cass. 9 november 2007, AR C.06.0251.F, AC 2007, nr. 539; Cass. 12 juni 2009, AR F.07.0083.N, AC 2009, nr. 402.

<sup>332</sup> Cass. 11 september 2014, AR F.13.0053.F, AC 2014, nr. 512.

<sup>333</sup> Het betreft de zaak die is ingeschreven onder nummer F.14.0185.F van de algemene rol, die zal leiden tot een van de arresten van 4 juni 2015.

<sup>334</sup>. Cass. 4 juni 2015, AR F.14.0187.F-F.14.0189.F, AC 2015, nr. 375 met concl. OM; Cass. 4 juni 2015, AR F.14.0165.F, AC 2015, nr. 374 met concl. OM.

<sup>335</sup> Voor een andere mening, zie I. VEROUGSTRAETE, “Les revirements de la Cour” (noot onder Cass. 12 juni 2015), *JT* 2016, 445-446, inzonderheid nrs. 7 en 8.

vastgesteld dat de uitgaven niet inherent moeten zijn aan de maatschappelijke activiteit. Er wordt evenwel gepreciseerd dat de maatschappelijke activiteit in aanmerking moet worden genomen, in het algemeen, en niet louter zoals die uit haar statutair doel blijkt.<sup>336</sup>

De arresten van de Nederlandstalige afdeling van de eerste kamer van 12 juni 2015 nemen de laatste twijfels weg.<sup>337</sup>

Het Hof beslist immers dat:

“Alle inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die door een handelsvennootschap worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn beroepsinkomsten. De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten bijgevolg niet uit dat de inkomsten en opbrengsten die het resultaat zijn van deze verrichting als bedrijfsinkomsten worden aangemerkt”.

Het Hof verduidelijkt, met betrekking tot artikel 44 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, dat:

“Uit deze bepaling volgt niet dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel”.

Volledigheidshalve, en om alle onduidelijkheid weg te nemen, voegt het daaraan toe:

“Het Hof komt hiermee terug op zijn vroegere rechtspraak”. Dit is een première!<sup>338</sup>

126. Het is moeilijk in te schatten wat het Hof ertoe gebracht heeft om op zijn vroegere rechtspraak terug te komen. Eventueel een gebrek aan juridische vrede, waaronder ook in eigen rangen? Tevergeefs zal men zoeken naar een aanwijzing in de conclusies van het openbaar ministerie die aan de verschillende arresten voorafgaan: daarin werd immers steeds tot handhaving van de traditionele oplossing geconcludeerd.

Van mijn kant weiger ik te gissen naar de diepere motivatie van die ommekeer. In essentie is het onbelangrijk of deze door een positivistische orthodoxie dan wel door een nieuwe afweging van de uiteenlopende belangen van de fiscus en de belastingplichtige wordt verantwoord. Reeds door het feit dat die ommekeer heeft plaatsgevonden, begint die een eigen leven te leiden, los van de al dan niet bewuste overwegingen van degenen die aan de basis daarvan liggen. Als maatschappelijk feit is die ommekeer op zich reeds voldoende.

Daartoe volstaat het de reacties te bekijken die deze arresten hebben veroorzaakt, niet alleen in de gespecialiseerde maar ook in de niet-gespecialiseerde pers.

<sup>336</sup> In dezelfde zin, zie S. VAN CROMBRUGGE, “Cassation et frais professionnels: arrêts moins spectaculaires qu’il n’y paraît”, *Fisc.* 2015, nr. 1438, 1.

<sup>337</sup> Cass. 12 juni 2015, AR F.13.0163.N, AC 2015, nr. 393, met concl. adv.-gen. THIJS; Cass. 12 juni 2015, AR F.15.0080.N, AC 2015, nr. 395.

<sup>338</sup> Voor een studie van die ommezwaai en de melding daarvan door het Hof, zie I. Verougstraete, *o.c.*, 453 e.v.

De gespecialiseerde pers – die men niet mag verwarren met de tijdschriften van fiscale rechtsleer – heeft zich in de eerste plaats afgevraagd welke de operationele mogelijkheden waren van die ommekeer voor de belastingplichtigen. De vraag is, in hoeverre tal van fiscale constructies die enkel werden bedacht om de belastbare grondslag van de meest vindingrijke te verlagen – m.a.w. van de belastingplichtigen die voldoende kapitaalkrachtig zijn om een beroep te kunnen doen op de diensten van gespecialiseerde adviseurs – , nog aan kritiek kunnen ontsnappen. Het onderzoek leidt tot de conclusie dat de ommekeer weinig belang heeft op operationeel vlak, aangezien de meest populaire fiscale constructies met andere middelen worden lamgelegd.

Wat de niet-gespecialiseerde pers betreft, gebeurt het zelden dat de arresten van het Hof de voorpagina van de kranten halen. Dat kan weliswaar gebeuren in sommige erg gemediatiseerde strafzaken. De fiscale rechtspraak daarentegen werkt weinig inspirerend. De arresten van juni 2015 hebben evenwel de aandacht van de dagbladen getrokken<sup>339</sup>.

Het meest emblematische van die kritische commentaren is het op 27 juni 2015 verschenen hoofdartikel in de krant *De Morgen* met als titel “*Help de rijken, help de rijken, ze hebben het niet makkelijk*”. Ik zal hier niet ingaan op de inhoud van dat artikel dat een aanklacht is tegen het verzuken door de regeringsmeerderheid aan de uitvoering van een maatregel uit het regeerakkoord, die erin bestaat bij ziekte van de werknemer het door de werkgever gewaarborgd loon uit te breiden tot twee maanden. Het enige wat mij hier, in het kader van mijn denkoefening interesseert, zijn de terloopse opmerkingen van de columnist over de ommekeer in de rechtspraak inzake beroepskosten. Hij schrijft:

“Niet de regering, maar ons hoogste rechtsorgaan, het Hof Van Cassatie, besliste zo vorige week dat voortaan tweede verblijven aan de kust moeten kunnen worden ingebracht als beroepskosten, en dus fiscaal aftrekbaar worden. Want het spreekt nogal vanzelf dat al die ondernemers die zo'n appartementje op de dijk hebben, dat niet doen om er met hun kinderen de vakantie door te brengen, maar alleen, gedreven door hun ondernemerszin, om er hun kantoor te houden of klanten te ontvangen. Net zoals hun golfabonnement eigenlijk alleen als een vervelende verplichting beschouwd kan worden om nog maar eens die lastige klanten te entertainen. In diezelfde logica, zal binnenkort een goedbetaalde fiscale adviseur opmerken, is een luxejacht ook niet meer dan een drijvend bureel en een receptieruimte om klanten te ontvangen. Raymond van het Groenewoud zong het al: ‘Help de rijken, help de rijken. Ze zijn met niets begonnen, ze hebben het niet makkelijk. Help de rijken’. Blijkbaar is men aan de top van dit land vergeten dat die tekst eigenlijk ironisch bedoeld was”.

Het artikel is overdreven omdat, in tegenstelling tot wat de schrijver denkt, de ommekeer niet

---

<sup>339</sup> In *De Morgen* van 23 juli 2015 kan men een artikel lezen met de titel “*Hof van Cassatie: ook flat aan kust is voortaan beroepskost*” en de ondertitel “*Fiscus loopt geld mis door nieuwe arresten Hof van Cassatie*”. In grote superlatieven wordt de ommezwaai van de rechtspraak beschreven (“*Het Hof van Cassatie zegt onomwonden dat het zich vergist heeft. Dat is du jamais vu. De impact is heel groot*”) en nadrukkelijk gewezen op de gevolgen en de aberraties die de nieuwe rechtspraak met zich zal meebrengen of kan meebrengen: “*Een arts mag dus via zijn vennootschap de kosten voor zijn flat of zijn auto inbrengen, ook als die niets met zijn beroep te maken hebben. In principe kan hij door de recente arresten van het Hof van Cassatie zelfs de kosten voor een zwembad of dure edelstenen voor zijn vrouw als beroepskosten inbrengen*”.

inhoudt dat alles wat voorheen werd aangevochten op grond van het ontbreken van een band met het maatschappelijk doel van de vennootschap, voortaan automatisch zal worden aanvaard.

*Niettemin toont dat artikel, ook al is het karikaturaal, louter omdat het bestaat, op frappante wijze aan dat de beslissingen van het Hof niet kunnen worden herleid tot een bijproduct van een zuiver wetenschappelijke oefening. Ze zijn een sociaal gegeven dat, wanneer ze unaniem worden aanvaard, uitdrukking geeft aan een wijdverspreide consensus in de maatschappij over de wijze waarop tegen een bepaald probleem wordt aangekeken. Omgekeerd, wanneer ze, zoals te dezen, reacties opwekken die van kritische argumentering tot viscerale afwijzing gaan, zijn ze de uitdrukking van spanningen tussen verschillende tegenstrijdige voorstellingen over een bepaald iets.*

#### **d.- Wanneer het Hof (opnieuw) orde scheidt of ze vervolmaakt**

127. Niet enkel in het geval van pacificatie of van een flamboyante kentering steekt het Hof de handen uit de mouwen om “impulsen te geven”. Er zijn ook gevallen waarin de wettelijke bepalingen, waarvan de eiser in cassatie aanvoert dat ze door de feitenrechter werden geschonden, de coherentie van het stelsel in het gedrang brengen waarvan ze geacht worden ten dienste te staan. In dat geval wordt het Hof uitgenodigd om daarin orde te scheppen, of ze te vervolmaken, door middel van een interpretatie die dienstig is voor de coherentie van dat stelsel. Daartoe kan er geen sprake meer zijn van een “strikte” of “restrictieve” interpretatie maar zal het eerder gaan om een maatregel van gezond verstand.

Een krachtig en recent voorbeeld kunnen wij terugvinden in de rechtspraak van het Hof inzake de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen. Het desbetreffende arrest komt op tegen de artikelen 10, derde lid, en 11 van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 93 van de wet van 15 maart 1999, in samenlezing met de artikelen 569, eerste lid, 32° en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek<sup>340</sup>.

128. Artikel 10 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen, zoals gewijzigd door artikel 93 van de wet van 15 maart 1999, bepaalt het volgende: “tegen de beslissing genomen door de in artikel 9 bedoelde overheden kan beroep ingesteld worden bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting gevestigd werd. Bij ontstentenis van beslissing wordt het bezwaar geacht gegrond te zijn. De artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek zijn van toepassing. Tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg kan verzet of beroep ingesteld worden. Tegen het arrest van het hof van beroep kan voorziening in cassatie ingesteld worden”. Artikel 11 van dezelfde wet bepaalt dat “de vormen, de termijnen evenals de rechtspleging die toepasselijk zijn op de in artikel 10 bedoelde beroepen geregeld worden zoals inzake Rijksinkomstenbelastingen en gelden voor alle betrokken partijen”.

Artikel 1385*undecies*, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat tegen de belastingadministratie de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32° (krachtens hetwelk de rechtbank van eerste aanleg kennisneemt van de geschillen betreffende

<sup>340</sup> Cass. 17 juni 2016, AR F.15.0148.F met concl. OM, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

de toepassing van een belastingwet), slechts wordt toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld. Het tweede lid van dat artikel bepaalt dat de vordering ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep wordt ingesteld, zo over dit beroep geen uitspraak is gedaan en, op straffe van verval, uiterlijk binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal.

129. De eerste rechter had beslist dat de vordering van de belastingplichtige die gericht was tegen zijn gemeentebelasting, niet ontvankelijk was omdat hij het door artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek opgelegde voorafgaande administratief beroep niet had ingesteld. De appelrechter had het hoger beroep verworpen op grond dat “het nieuwe artikel 10 van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door de wet van 15 maart 1999, voortaan stelt dat het de beslissing van de bevoegde administratieve overheid is, naargelang het geval gouverneur of college van burgemeester en schepenen, waartegen beroep kan worden ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting gevestigd werd (L. HERVÉ, “La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999”, Kluwer, 2001, p. 153, nr. 87)”.

De belastingplichtige betoogde voor het Hof dat het bestreden arrest aldus de voornoemde wetsbepalingen had geschonden omdat het feit dat zijn vordering in rechte rechtstreeks gericht was tegen de gemeentebelasting en niet tegen een beslissing van het college van burgemeester en schepenen over het bezwaar voorafgaand aan de vordering in rechte, niet op zichzelf volstond om de vordering niet-ontvankelijk te verklaren in zoverre het onderliggende voorwerp van een vordering in rechte die strekte tot de vernietiging van de beslissing van het college van burgemeester en schepenen tot verwerping van het bezwaar tegen de litigieuze gemeentebelasting, en bijgevolg, tot bevestiging ervan, in werkelijkheid bestond in een vordering tot vernietiging van die belasting. Kortom, een rechtstreekse vordering in rechte tot betwisting van de belasting of een vordering in rechte tegen de administratieve beslissing die het voorafgaand bezwaar tegen de belasting verwerpt, hadden hetzelfde voorwerp: de vernietiging van die belasting.

De eiser was van oordeel dat uit de samenlezing van de artikelen 10, derde lid, en 11 van de wet van 24 december 1996 en artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek zou voortvloeien dat het “in artikel 569, eerste lid, 32° van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde geschil” de betwisting van de gemeentebelasting als zodanig beoogt.

130. Het middel stelde dus de vraag in rechte of de bewoordingen van artikel 10, eerste lid, van de voornoemde wet al dan niet de draagwijdte hebben om af te wijken van de rechtspleging die van toepassing is inzake Rijksbelastingen en om de beslissing van het schepencollege – in plaats van de belasting – tot voorwerp van het geschil voor de rechtscolleges van de rechterlijke orde te maken?

De rechtsleer kende verschillende opvattingen.

Het openbaar ministerie was van mening dat, ook al moet voorafgaandelijk bij het college van burgemeester en schepenen bezwaar worden ingesteld om de voor de rechter gebrachte



vordering toelaatbaar te kunnen verklaren, niet de eventuele administratieve beslissing over dat bezwaar het voorwerp van de vordering in rechte was, maar de belasting die gevestigd werd met toepassing van de belastingverordening.

Dat standpunt was strijdig met de in het geding zijnde tekst van openbare orde. De staande magistraat verantwoordde zijn contextuele en teleologische interpretatie hoofdzakelijk door volgende overwegingen: de verwoording van artikel 10, eerste lid, van de wet, voor zover die duidelijk kan zijn, sluit, volgens die magistraat, niet aan bij de coherentie van het globale fiscale stelsel waarin die bepaling vervat is; een letterlijke lezing, dat wil zeggen een “strikte” lezing, zou de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de fiscale rechtspleging schenden, zou afwijken van de uitdrukkelijke wil van de wetgever van 1999, die een parallellisme trachtte te bewerkstelligen tussen de regels die van toepassing zijn op de Rijksbelastingen en die welke van toepassing zijn op de gemeentebelastingen, zou leiden tot een anachronistische situatie en, vooral, tot een discriminerend verschil in behandeling zonder redelijke verantwoording.

Bijgevolg besloot hij dat, ook al moet voorafgaandelijk bij het college van burgemeester en schepenen bezwaar worden ingesteld om de voor de rechter gebrachte vordering toelaatbaar te kunnen verklaren, niet de eventuele administratieve beslissing over dat bezwaar het voorwerp van de vordering in rechte was maar de belasting die gevestigd werd met toepassing van de belastingverordening. Bijgevolg achtte hij het cassatieverzoek gegrond.

131. Het Hof formuleert in één enkele treffende overweging dezelfde regel als die welke het openbaar ministerie had aangenomen, maar verklaart in zijn arrest met de geijkte uitdrukking dat die regel “volgt uit de [in het geding zijnde wets]bepalingen”, zonder meer!

Laat ons hieruit twee zaken onthouden.

Vooreerst is het Hof afgeweken van de letterlijke tekst, die tot nader order geacht werd de openbare orde te raken, om de orde te vervolmaken in een beroepsregeling die de wetgever herzag voor de Rijksbelasting maar die door een bepaling met anachronistische bewoordingen tenietgedaan werd voor de gemeentebelasting.

Vervolgens, zoals zonet werd uiteengezet, had het openbaar ministerie een reeks argumenten nodig om zich los te maken van de letterlijke bewoordingen van de tekst die wanorde veroorzaakten. Zijn lezing vloeide wel degelijk voort uit de in het geding zijnde bepalingen maar tegen de prijs van een contextuele en teleologische interpretatie. Ik denk niet dat het Hof anders had kunnen handelen. Het dient daarom gefeliciteerd te worden.

## **Besluit**

### **A. *Resultaat van het onderzoek***

132.- *Ecclecticisme*.- Ons, weliswaar beknopt, onderzoek van de fiscale openbare orde heeft een resultaat opgeleverd waarvan de lering wel degelijk die is welke doorgaans wordt voorgesteld, maar waarvan sommige aspecten gerelativeerd moeten worden en andere het waard zijn om vermeld te worden, omdat ze onbekend zijn of verzwegen worden. En dan zijn er ook nog

enkele verrassingen.

De reden voor dit eclecticisme dat het wijdverspreide beeld van de fiscale openbare orde als monolithisch blok verbrijzelt, is te vinden in de mythe van een statuut, “de openbare orde”, waartoe de wetgever maar vooral de rechter het fiscaal recht hebben verheven om, onder het mom van een positivistische interpretatie die deze status zou vereisen, normatieve visies te kunnen hanteren die hen behoedt voor elke kritische opmerking dat ze zich aan subjectivisme schuldig zouden maken.

Het wezenlijke resultaat van ons onderzoek wordt in de volgende regels weergegeven; die samenvatting volgt het plan van het onderzoek zoals het in de twee vorige delen is voorgesteld en is zodoende verdeeld in drie hoofdstukken: de openbare orde, het fiscaal recht en, als samenvoeging van de twee, de fiscale openbare orde.<sup>341</sup>

## 1.- Openbare orde

133. *Begrip en bron.* – “L'expression sonne comme une injonction, comme un impératif catégorique rappelé aux acteurs du Droit et de la Justice. Notion complexe et protéiforme, l'ordre public apparaît comme l'horizon de l'Etat légal fixant les bornes de ce qui est possible et de ce qui est interdit, comme le rappel des limites qu'il ne faut pas franchir afin de conserver ce vouloir vivre ensemble qui fait une Nation.

Le Droit suppose un ordre, ordre politique et ordre d'une société, ordre de droits et d'obligations, ordre de règles de fond et de procédure. Le Droit porte ainsi en lui-même un principe d'ordre public”<sup>342</sup>. Zo luidt de inleiding van de schitterende studie uit 2013 van het Franse Hof van Cassatie over de openbare orde.

Het Hof van Cassatie van België verheft zelf al een wet tot de rang van wet van openbare orde wanneer zij de essentiële belangen van de Staat of van de samenleving raakt of, in het privaatrecht, de juridische grondslagen vastlegt waarop de morele, politieke of economische orde van de maatschappij steunen.

De openbare orde is het “summum” van de wil en het disciplinaire karakter van de norm; zij is beurtelings een ideëel en een operationeel concept. De striktheid die geboden is wanneer het “openbare-orde”-karakter wordt aangevoerd dient niet enkel, wars van de realiteit, het fiscale recht dat de openbare orde raakt, maar komt als versterking van een gedragsmodel dat nadrukkelijk wordt gewild door de codificeerders en hun interpretatoren.

Wanneer men belangstelling toont voor de openbare orde, stelt men vast dat voor degenen die bepalen wat van openbare orde is, of het nu de primaire regelgever – de wetgever – dan wel de secundaire regelgever – de rechter of zelfs de rechtsleer – is, die orde intrinsiek de uitdrukking is van een bepaalde, door de regelgever nadrukkelijk gewilde orde, en kan men geen tweede vaststelling uit de weg gaan, die inherent is aan de eerste: de openbare orde is de juridische drager van een visie over de plaats van de Staat in de rechtsverhoudingen tussen verschillende

<sup>341</sup> De belangstellende lezer die deze wil toetsen, verwijzen we graag naar de vorige delen.

<sup>342</sup> G. DRAGO, Avant-propos, “L'Ordre public” in *L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, Cour de cassation de France, Rapport 2013, o.c., 91.

rechtssubjecten, een visie die heen en weer wordt geslingerd tussen de cultus van de openbare macht en de inperking van de macht van de soevereine Staat.

De niet te overschrijden variabiliteit van het evenwicht tussen de beide voorstellingen van de verhoudingen tussen de Staat en de burger, tussen de fiscus en de belastingplichtige, is een onmisbare sleutel voor wie de fiscale openbare orde wil begrijpen.

Ongeacht de definitie van openbare orde, treft men daarin steeds op de een of andere manier een verwijzing aan naar de “moraliteit” of de “morele orde”, met andere woorden naar de “theorie van goed en kwaad, die met normatieve uitspraken het doel van het menselijk handelen vastlegt”.

De bron van de openbare orde, ten slotte, is hetzij wetgevend hetzij gerechtelijk. De openbare orde is wetgevend in zoverre de wetgever ze in de eerste plaats moet uitvaardigen. Zij is echter ook gerechtelijk omdat de rechter een wet waarvan niet of niet met zekerheid wordt vermeld dat zij enkel dwingend of aanvullend is, tot die rang kan verheffen.

134. *Wetgevende openbare orde.*- De wet is slechts een opeenvolging van woorden die statig op papier staan, en die de uiting zijn van een intellectuele constructie, een weergave van de geest. Zoals een partituur slechts een opeenvolging is van noten die door het talent van de vertolker in muziek worden omgezet, zo wordt de wet slechts levend recht door het optreden van haar vertolkers en vertolksters, de juristen. Die evidentie kan door de doctrine van de heldere akte onmogelijk worden verhuld.

Bovendien is er in het begin steeds een, al dan niet verborgen, inzet, omdat de wetgever, bij het uitvaardigen van de openbare orde, steunt op overwegingen van politieke opportuniteit: “parce qu’il est fait d’opportunité politique et sociale, l’ordre législatif s’inspire des préoccupations d’un moment, d’un intérêt de l’Etat, variable par nature; il est un élément juridique instable”.

135. *Gerechtelijke openbare orde.*- De rechter doet hier niet voor onder. Hij geniet een grote vrijheid om een wet waarvan het dwingend of aanvullend karakter niet of niet met zekerheid wordt vermeld, als wet van openbare orde te omschrijven. De kwalificatie die hij aan de wet geeft, wordt evenwel door het Hof getoetst.

Zo wordt het Hof van Cassatie, hoeder van de wettigheid en eerste uitlegger van de wet na de wetgever, in de storm van de waarheidsspreker meegesleurd. Met zijn rechtspraak draagt het Hof bij tot de schepping van elke rechtstak, ook die van fiscaal recht, doordat het ervoor zorgt dat voornoemd recht op een harmonieuze en evenwichtige wijze evolueert en daartoe beslissingen wijst die zowel het recht vooruithelpen als die evolutie afbakenen.

Dat kan niet worden gedaan door, opgesloten in een strikt positivistische rationaliteit, zich vast te kluisteren aan de woorden die de wetgever heeft gekozen om de betwiste regel uit te drukken.

De rechtspraak van het Hof verduidelijkt ontegenzeggelijk dat zij een rechtsregel herziet wanneer de normatieve bepaling gegrond is op elementen die intussen zijn gewijzigd, zonder dat de wetgever die bepaling heeft aangepast, en er dus een kloof bestaat tussen de regel en het geval dat zij geacht wordt te regelen. In die regulerende benaderingswijze, die het Hof zelfs in het

strafrecht en in het fiscaal recht hanteert, corrigeert het Hof de zichtbare kloof wanneer, gelet op de rechtsbestanddelen van de zaak, ervan overtuigd kan zijn dat de wil van de wetgever, die niet geheel duidelijk is uitgedrukt in de toepasselijke fiscale bepalingen, niet verraadt dan wel te hulp snelt, zijn antwoord perfect binnen de betwiste rechtsnorm past en feilloos geïntegreerd wordt in de algehele architectuur van het rechtsstelsel waartoe de bepaling behoort.

## 2.- Fiscaal recht

136. *Bron en begrip.*- In het fiscaal recht wordt vertrokken vanuit de wet, en daarin heerst het wettigheidsbeginsel.

Het fiscaal recht vervult een drievoudige functie: de openbare begroting van middelen voorzien met het oog op de openbaredienstverlening, het regelen van het sociaaleconomisch leven van de gemeenschap en tot een grotere sociale rechtvaardigheid bijdragen.

Hoewel de belastingwetten vaak alleen maar een budgettaire ingeving lijken te hebben, kan echter niet worden ontkend dat bij de wetgever overwegingen van openbare zedelijkheid en zelfs een moraliserend oogmerk speelden bij het opmaken van sommige belastingwetten. Dat is met name het geval wanneer de belasting wordt gevestigd “non pour obtenir des revenus, mais pour décourager les activités taxées”.

De klassieke weergave van die morele verzuchting in het fiscaal recht, die nog tot voor kort kon worden vastgesteld, is ongetwijfeld de regelmatig terugkomende bezorgdheid om een evenwichtige aanslag, in de mate van het mogelijke, tussen de verschillende categorieën van belastingplichtigen, door met name rekening te houden met hun bijdragecapaciteit. De “eerlijke” of “juiste” aanslag, die trouwens op vaak heel verschillende wijze wordt ervaren door zij die de belasting opleggen en zij voor wie de belasting is bestemd, is een constante en de leidraad van heel wat fiscale hervormingen.

Het Hof van Cassatie blijft (bleef) daarbij niet achter, net zo min overigens als het Grondwettelijk Hof, de Raad van State dan wel het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, om het niet louter budgettaire aspect en zelfs de uitdrukkelijk morele grondslag van verschillende fiscale regels te onderstrepen.

## 3. Fiscale openbare orde

137. *Veelvormig geheel.*- In het fiscaal recht heerst het wettigheidsbeginsel en de fiscale openbare orde is dus in de eerste plaats wetgevend.

De fiscale openbare orde is aanwezig in het fiscaal materieel recht, in de regels die de vaststelling en de invordering van de belasting of nog de rechtspleging regelen. Nochtans zijn niet alle fiscale bepalingen van openbare orde.

Aldus stellen we een hooggeplaatst normatief corpus vast – het recht van openbare orde – dat, in fiscaal recht, samengesteld is uit een dispaaraat geheel van wetten en jurisprudentiële of doctrinale regels, die kunnen worden beschouwd als bestanddelen of als gevolgen van het feit dat het fiscaal recht behoort tot het recht van openbare orde; kortom, in fiscaal recht gaat het

om een veelvormig geheel.

138. *Juridisch reguleringsinstrument.*- Als juridisch reguleringsinstrument duidt de fiscale openbare orde op in diverse juridische activiteitsgebieden. Zo kunnen we onder meer onderscheiden: (1) *het contractuele gebied*, (2) *de rechtspleging* of nog (3) *de uitlegging van de wet*.

Uitgaande van de rechtspraak van het Hof kunnen we stellen dat de fiscale openbare orde de magistraat niet ervan ontslaat om zich in sommige omstandigheden af te vragen welke orde de “wet” wil beschermen, teneinde aan de betwiste norm, die per definitie op verschillende wijzen kan worden gelezen, de draagwijdte toe te kennen die nuttig kan zijn voor de beslechting van het conflict.

#### **a.- Contractuele openbare orde**

139. Een sleutelbewering, afgeleid uit het openbareordekarakter van de fiscale wet, is dat er geen sprake kan zijn van akkoorden met de belastingadministratie over de wijze waarop de wet op de belastingplichtige moet worden toegepast of nog over de oplossing van een geschil.

Toch lijken dergelijke akkoorden te bestaan.

De juridische instrumenten van akkoorden over de wijze waarop een wet toegepast moet worden, zouden, op indirecte wijze, het gevolg kunnen zijn van de eerbiediging van het *beginsel van het gewettigd vertrouwen* of, op meer directe wijze, de toepassing van het zogeheten *ruling-mechanisme*. (i)

Daarnaast kunnen we ook wijzen op juridische mechanismen waarmee de belastingadministratie, *zo lijkt het* althans, met de belastingplichtige zou kunnen overeenkomen over de oplossing van het geschil; in die zin vermelden we het *procedureel akkoord* of de *dading*. (ii)

#### **(i) Akkoorden over de toepassing van de belastingwet**

140. *Beginsel van het gewettigd vertrouwen.*- Wat de stilzwijgende akkoorden betreft die op het beginsel van het gewettigd vertrouwen berusten, zag de toenmalige rechtsleer in de eerste arresten van het Hof een bekrachtiging van de afwijkende uitwerking van het beginsel van het gewettigd vertrouwen ten aanzien van de eerbiediging van het wettigheidsbeginsel. De ontwikkeling van de rechtspraak van het Hof van 1992 tot heden zal die voorstelling van de rechtsleer geleidelijk verbeteren en naar een grotere orthodoxie terugkeren: het wettigheidsbeginsel overheerst.

Deze gefaseerde ontwikkeling van de visie van het Hof roept echter vragen op over de redenen van die ontwikkeling. Gaat het om kenteringen in de rechtspraak of om de verfijning van een zelfde gedachte?

Op die vraag kan net hetzelfde worden geantwoord als op talrijke andere juridische problemen: verschillende lezingen zijn mogelijk. Een mogelijke lezing zou hierin bestaan dat de verschillende arresten die tussen 1992 en 2009 zijn geweest, ook kunnen worden uitgelegd als

een uiting van het feit dat de verschillende magistraten van het Hof die achtereenvolgens de wet hebben moeten uitleggen, hebben ingezien dat de opening die het arrest van 1992 had ingeluid, voor de belastingplichtigen-rechtzoekenden uiteindelijk meer nadelen dan voordelen vertoonde...

141. *Voorafgaande beslissing (“ruling”).*- Er bestaan tegenstrijdige opvattingen over de juridische aard van “ruling”: onderhandeld akkoord of eenzijdige administratieve beslissing? We hebben ze aangehaald om aan te tonen dat een bepaalde richting in de rechtsleer meent dat de belastingwet, waarvan gezegd wordt dat ze de openbare orde raakt, vatbaar zou zijn voor akkoorden over de toepassing ervan.

Dan rijst de vraag of dat niet enigszins afbreuk doet aan haar onaanraakbaarheid, die gepaard gaat met haar elitair statuut van rechtsnorm van openbare orde?

Of kunnen we met een gerust gemoed besluiten dat de voorafgaande beslissing de fiscale openbare orde niet in het gedrang brengt in de zin van een wet die aan de wezenlijke belangen van de Staat of van de gemeenschap raakt?

In theorie is het antwoord hierop ja; maar sommige commentaren laten daarover twijfel bestaan...

**(ii) Akkoorden over de oplossingen van het geschil**

142. *Het procedureakkoord.*- In de loop van het geding kunnen de partijen een akkoord treffen over de uitkomst van de besproken kwesties, hetzij bij conclusie genomen op grond van artikel 1043 van het Gerechtelijk Wetboek, hetzij, op meer beperkte wijze, door een uitdrukkelijk procedureakkoord dat de rechter bindt over een punt in rechte of in feite waartoe zij het debat willen beperken.

De akkoorden zullen geenszins wettig tot stand zijn gekomen wanneer, krachtens artikel 1133 van het Burgerlijk Wetboek, de oorzaak ongeoorloofd is, wat het geval zal zijn wanneer zij bij wet verboden of met de openbare orde strijdig is.

Daarenboven kan een dergelijk akkoord de rechter niet beletten om, mits hij het recht van verdediging eerbiedigt, de toepassing van de bepalingen van openbare orde op te werpen, zelfs als die strijdig zijn met het akkoord over het voorwerp en de grenzen van het geschil, zonder dat hij evenwel het voorwerp van het geschil, zoals het door de partijen werd afgelijnd, mag wijzigen.

Krachtens de openbare orde lijkt de fiscale rechter geen andere verplichtingen te hebben dan die welke uit het gemeen recht van de openbare orde voortvloeien. Zo kan hij zich met name niet ertegen verzetten dat de partijen, buiten hem om, voor een oplossing kiezen die tegen de fiscale openbare orde indruist.

143. *De dading.*- In het algemeen lijkt het er evenmin op dat de administratie in het kader van een dading over omvangrijkere bevoegdheden beschikt dan de bevoegdheid waarover zij beschikt wanneer zij informele overeenkomsten sluit of een *ruling* behandelt. Zij mag niet raken

aan de grondslag zelf van de belasting zoals die voortvloeit uit de toepassing van de fiscale wetgeving.

144. *De berusting.*- De arresten van het Hof met betrekking tot de berusting in gerechtelijke beslissingen die bepalingen van openbare orde toepassen, lijken de berusting in belastingzaken volledig uit te sluiten. Ze getuigen aldus van een ontoegeeflijke opvatting van de fiscale openbare orde.

#### **b.- De procedurele openbare orde**

145. In deze functionaliteit wordt de fiscale openbare orde duidelijker en geeft zij de bevoegdheid van de rechter veerkracht.

Eerst is er de traditionele opvatting: de fiscale openbare orde wijkt van de rechtspleging af in zoverre ze de rechter een bevoegdheidsuitbreiding toekent in de vorm van een handelingsfactor die het zogenaamde beschikkingsbeginsel relativeert en doorbreekt, wat de specifieke cassatieprocedure betreft, het verbod op het aannemen van een nieuw middel. Het recht is echter geen vaststaand gegeven en evolueert. Ik kom hier nog op terug (i).

Kunnen we, vervolgens, hierin niet nog verdergaan en ongebreideld van de nalatenschap van MOTULSKY profiteren? Zou de openbare orde een geurloze stimulans kunnen kunnen zijn om het beschikkingsbeginsel in te perken en van de rechter een inquisiteur te maken in naam van de noodzaak om een zo juist mogelijke toepassing van de fiscale wetgeving te waarborgen? Kan de rechter in die zogenaamde wetgeving van openbare orde zo ver gaan dat hij aan het voorwerp van de vordering raakt? (ii)

#### **(i) Afwijkende rol**

146. *Relativiteit van het beschikkingsbeginsel.*- De verplichting om ambtshalve de middelen in rechte op te werpen waarvan de toepassing geboden is door de in het bijzonder aangevoerde feiten, heeft tot gevolg dat de afwijkende functie van de openbare orde ten aanzien van het beschikkingsbeginsel voortaan verdwenen is.

De actieve rol van de rechter is immers niet langer louter beperkt tot de zaken van openbare orde maar strekt zich uit tot het hele gebied van zijn werkzaamheden.

In die optiek is dus ook de eigenheid van belastingzaken, die voortvloeide uit hun karakter van openbare orde, verdwenen.

147. *Aanneming van een nieuw middel in cassatie.*- Het Hof heeft een nieuw middel omschreven als het middel dat noch door een partij noch door de wet ter kennis van de bodemrechter werd gebracht of waarvan deze rechter zich niet eigenmachtig de kennis heeft toegeëigend.

Een middel dat steunt op bepalingen van openbare orde of van dwingend recht, daarentegen, mag wel voor het eerst voor het Hof worden aangevoerd.

Net als elke bepaling van openbare orde die toelaat de procedurele hindernis van het nieuwe

middel te nemen, is ook de bepaling van fiscale openbare orde daartoe in staat.

**(ii) De neiging tot inquisitoire rechtspleging**

148. Op het eerste gezicht lijkt het erop dat het Belgische positief recht de bevoegdheid van de fiscale rechter om het voorwerp van de vordering in naam van de fiscale openbare orde te wijzigen, niet erkent.

Zelfs als uit recente rechtspraak van het Hof kunnen worden begrepen dat het de rechter toegestaan is en dat de rechter zelfs verplicht is, in naam van de openbare orde, een dergelijke inquisitoire rol op zich te nemen, moet na onderzoek worden besloten dat dit niet klopt.

**(iii) De verleiding om als bestrijder van onrecht op te treden?**

149. Rest ons de vraag of het karakter van openbare orde van de fiscale wetgeving een halt kan toeroepen aan de werkwijze waarbij de (cassatie)rechter de schending van het fiscaal materieel recht ook bestraft in het licht van een zekere evenredigheid, waarbij hij de aard of de ernst van het gebrek afweegt tegen de omvang van de gevolgen die zij teweegbrengt of dat, integendeel, de aan die orde inherente relativiteit zich daarin zou schikken of deze zelfs zou aanmoedigen?

Een arrest van 22 mei 2015<sup>343</sup> van de Nederlandstalige afdeling van de eerste kamer van het Hof van Cassatie, dat beslist heeft om zijn zogenaamde “*Antigoon*”-rechtspraak in strafzaken<sup>344</sup> ook in belastingzaken toe te passen, leidt tot die vraagstelling.

Zou men zich hierdoor, in een reflex van redder of zelfs van bestrijder van onrecht – wellicht een geval van hoogdravend taalgebruik – dan ook niet kunnen laten inspireren om bepaalde administratieve beslissingen van de vernietiging te redden en, indirect, de gerechtelijke beslissingen die ze geldig zouden verklaren voor cassatie te behoeden en aldus het recht te doen zegevieren door recht te spreken?

In een zaak die thans aan de Franstalige afdeling van de eerste kamer is voorgelegd, heeft de advocaat-generaal van “het openbareordekarakter van het fiscaal recht” gebruik kunnen maken om die vraag aan het Hof te stellen. Is hij te ver gegaan?

Wat zal het Hof hiervan denken? De toekomst zal het uitwijzen.

**c.- Fiscaal-wettelijke openbare orde – Uitlegging van de belastingnorm**

150. Wat de wettelijke openbare orde, de derde functionaliteit van de hierboven onderzochte fiscale openbare orde, tot uitdrukking kan brengen, is het feit dat het, in de toepassing van het recht op het feit – opdracht van de bodemrechter – en in de toetsing van de wettigheid van dat

<sup>343</sup> Cass. 22 mei 2016, AR F.13.0077.N, JT 2016, en de noot van M. KONING, “Mort dans l’oeuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale ‘Antigone’”, 397 e.v. Zie ook STEVENART-MEEÛS, “L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine Antigone à l’épreuve du procès fiscal” (noot onder Cass. 22 mei 2015), JLMB 2016, 920-925.

<sup>344</sup> Cass. 14 oktober 2003, AR P.03.0762.N, AC 2003, nr. 499, met de belangrijke conclusie van procureur-generaal DE SWAEF, destijds advocaat-generaal.



optreden – opdracht van het Hof – in de eerste plaats erop aankomt de, liefst exacte, draagwijdte van de in het geding zijnde rechtsregel te identificeren. De wettelijke openbare orde heeft dus vóór alles uitwerking op het vlak van de uitlegging van de wettelijke tekst.

De wet is, formeel gesproken, de kennisgeving van de wil van de wetgever aan de rechtssubjecten; en die wil moet worden begrepen: dat is precies de bedoeling van de juridische uitlegging.

151. Ook als de tekst door een “meerderheid” als “duidelijk” beschouwd wordt, staat het buiten kijf dat het Hof, wanneer het vaststelt dat de tekstuele toepassing zou leiden tot de schending van de regel die hij bevat en van de tekstopbouw die door die regel beschermd wordt, aan die tekst een normatieve inhoud moet geven overeenkomstig de regel en de tekstopbouw die gestalte eraan geeft.

Bijgevolg merken wij dat het Hof de fiscale openbare orde uitlegt en zodoende waarden verdedigt (i). En, tweede opmerking, die onontkoombare plicht heeft tot gevolg dat het Hof soms een paradigma wijzigt. Hoewel die benaderingswijze zonder voorbehoud moet worden aangenomen, roept zij niettemin opmerkingen over vorm en inhoud op (ii).

**(i) *Het Hof legt de fiscale openbare orde uit en verdedigt waarden***

152. De omstandigheid dat het Hof de fiscale openbare orde uitlegt en zodoende waarden verdedigt, is het verfijnde resultaat van het feit dat, indien de uitlegging van een wettekst gelijkstaat aan het uitdrukken van de wil van de wetgever, aan de in die tekst gehanteerde concepten bijgevolg precies de uitbreiding moet worden gegeven die de wetgever daaraan heeft willen geven.

Daarom is het verkeerd om, zoals sommigen, ongenueanceerd te stellen dat zowel de strafwetten als de belastingwetten “strikt” of “beperkend” moeten worden uitgelegd. Lees: de jurist moet zich in alle omstandigheden aan de letter van de wet houden en, in geval van twijfel, kiezen voor de lezing die de toepassing ervan beperkt tot datgene wat boven elke twijfel is verheven. Indien de wettelijke bepalingen inzake belastingen, zoals sommige, toonaangevende rechtsgeleerden beweren, “strikt” of beperkend moeten worden uitgelegd, maar ze niettemin moeten worden uitgelegd door rekening te houden met de betekenis van het geheel van de bepalingen van de wet waarin ze vervat zijn, dan zou het zinsbegoochelend zijn te denken dat de fiscale rechter, in die verduidelijkingsopzet, de fiscale regel ook geen dynamische dimensie zou verlenen wanneer de omstandigheden het de facto opleggen en het de iure toestaan.

**(ii) *Wanneer het Hof een paradigma wijzigt***

153. In de fiscale openbare orde doen zich telkens gelegenheden voor waarin de zin van de norm onduidelijk of onbestendig is hoewel dat weggewuifd wordt door de positivisten voor wie het recht zijn bestaansreden uit zijn formulering zelf en nergens anders put.

Volgens analisten zijn dat vaak aanwijzingen van de moeilijkheden die zich achter de schermen onder de uitleggers van de wet bij het lezen van de norm kunnen voordoen.

Hierbij vindt men onder meer de gevallen van gerechtelijke pacificatie en ommekeer van rechtspraak, die dan veel weg hebben van een wijziging van paradigma .

De recente rechtspraak van het Hof in fiscale zaken bevat twee iconische voorbeelden van een dergelijke kentering. Ze hebben allebei betrekking op de toepassing van een wetsbepaling die *a priori* eenvoudig, zelfs “duidelijk” is in haar bewoordingen: artikel 49 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, dat de voorwaarden bepaalt waarin een uitgave als een beroepskost kan worden aangemerkt en de bruto-inkomsten van de belastingplichtige kunnen worden afgetrokken.

154. De radicale wijzigingen van de rechtspraak, die het gevolg zijn van tegenstrijdige arresten van het Hof, brengen op zijn minst twee vaststellingen aan het licht.

Ten eerste kunnen die kenteringen niet enkel op grond van een positivistische rationaliteit worden uitgelegd. Er is hier wellicht meer aan de hand. Wordt in die tegengestelde beslissingen meer algemeen en het voorliggend geval overstijgend, niet uiting gegeven aan een verschil in opvattingen over wat het fiscaal recht mag bestrijken en zelfs over de rol die het in de maatschappij moet spelen? Meer nog, moet er ook niet worden gekeken naar het sociologisch aspect van de rechterlijke uitspraak, die de neerslag is van een consensus die bereikt werd binnen een rechtsprekende formatie waarvan de samenstelling van dienstrol tot dienstrol verschilt?

Ten tweede doet het er in de grond misschien weinig toe dat die ommekeer in de rechtspraak bewust dan wel onbewust is gebeurd, of het resultaat is van een herziening van de morele en maatschappelijke verantwoording dan wel van de weigering tot herziening en zelfs, onbewust, van een wijziging in de *habitus* van de wisselende rechtsprekende formaties.

Wat zeker moet worden onthouden, is dat die enorme ommekeer, zoals alle kenteringen in de rechtspraak, haaks staat op de legitieme verzuchtingen van de rechtzoekenden naar een stabiele rechtspraak.

155. Ik zeg hier niet dat de rechtspraak van het Hof onveranderlijk moet zijn. Integendeel, kenteringen in de rechtspraak zijn onontbeerlijk voor de harmonieuze ontwikkeling van het recht waarop het Hof moet toezien.

Erevoorzitter van het Hof I. VEROUGSTRAETE herinnert eraan dat “un revirement (...) n’a rien de choquant. Ce qui serait plus choquant, c’est la sécurité juridique absolue qui est le rêve nostalgique des sociétés vieillies. (...) La règle de droit contient souvent une zone d’incertitude qui permet l’adaptation du droit aux réalités sociales toujours nouvelles sous la contrainte argumentative d’une décisions qui soit acceptée comme raisonnable”<sup>345</sup>.

Procureur-generaal Baron DU JARDIN wijst in zijn werk over de voltallige zittingen en de eenduidige uitlegging van het recht<sup>346</sup> op de volgende oorzaken: het ontbreken van gerechtelijke vrede, de ongehoorzaamheid van de bodemrechters en de dwaling waaraan het Hof zich zelf

<sup>345</sup> I. VEROUGSTRAETE, *o.c.*, nr. 5.

<sup>346</sup> Emeritus proc.-gen. Baron J. DU JARDIN, “Audiences plénières et unité d’interprétation du droit”, *JT* 2001, 642.

bezondigt. Daarbovenop komen kenteringen die veroorzaakt worden door de uitvoering van beslissingen die niet door het Hof zijn genomen, zoals de interpretaties van de Europese hooggerichtshoven, van het Benelux-Gerechtshof of nog van ons Grondwettelijk Hof.

In de gevallen waarin het Hof, door een soort van gebonden bevoegdheid, niet verplicht is zijn rechtspraak om te gooien, veronderstelt die ommekeer evenwel dat zijn rechtspraak, waaraan het dus op eigen gezag een einde maakt, om dwingende redenen niet langer de goedkeuring wegdraagt van de rechtsprekende leden die de ommekeer tot stand brengen<sup>347</sup>.

156. De collectieve redenen voor de ommekeer die door een rechtsprekende formatie tot stand wordt gebracht, kunnen uiteenlopen.

Wanneer één van die redenen erin bestaat aan een wettekst waarover het Hof zich expliciet of impliciet moet buigen, een uitleg toe te kennen die toelaat de oplossing in aanmerking te nemen die in de regel wordt bevestigd voor een daarin bedoelde toestand, voor een niet daarin bedoelde toestand die evenwel een fundamentele gelijkenis daarmee vertoont, dan is die ommekeer een goede zaak.

Is dat niet het geval, bij gebrek aan gelijkenis of door gebruik te maken van een artificieel geconstrueerde gelijkenis, dan is dat beslist geen goede zaak.

Bovendien kunnen de beslissingen van het Hof hoe dan ook niet worden herleid tot een bijproduct van een zuiver wetenschappelijke oefening. Ze zijn een maatschappelijk gegeven dat, wanneer ze unaniem worden aanvaard, uitdrukking geeft aan een wijdverspreide consensus in de maatschappij over de wijze waarop tegen een bepaald probleem wordt aangekeken.

Omgekeerd, wanneer ze, zoals in de onderzochte gevallen, reacties opwekken die van kritische argumentering tot viscerale afwijzing gaan, zijn ze de uitdrukking van spanningen tussen verschillende tegenstrijdige voorstellingen over een bepaald iets.

---

<sup>347</sup> I. VEROUGSTRAETE, die hierbij naar “de rechtsleer” verwijst, heeft het over het ontbreken van gerechtelijke vrede, de ongehoorzaamheid van de feitenrechters en de dwaling waaraan het Hof zelf zich bezondigt.

## **B. Een les voor het Hof?**

157. Met zijn “*Traité élémentaire de droit civil belge*” heeft DE PAGE ons een belangrijk werk geschonken. Vermoedelijk weten echter maar weinigen dat dat deze vooraanstaande jurist ook belangstelling had voor de rechtstheorie en twee boekdelen heeft gewijd aan de uitlegging van wetten (“*L’interprétation des lois*”), een werk dat elke jurist, a fortiori als hij rechter is, zou moeten hebben gelezen.

Ik wil hieronder een passage weergeven die, beter dan ik zou kunnen, mijn stellige overtuiging samenvat. DE PAGE schrijft:

“C’est un tort, croyons-nous, de considérer le Droit comme une science autonome, ayant ses lois propres et se suffisant à elle-même. C’est une erreur de le considérer comme une science dite ‘morale’. Le Droit est avant tout une science sociale. Ses bases, ses directives initiales, sa vie se trouvent dans la matérialité brute des faits, tels que nous les présente l’évolution des structures historiques. Vouloir refouler l’âme du droit et toute l’infinie complexité de ses formes successives dans le fait de la volonté individuelle ou dans la conscience humaine, point central du monde de l’esprit, postulée réceptive de réalités absolues, et docile aux voix d’une révélation supérieure, c’est faire de l’homme, entité individuelle, le centre et la raison du monde social. C’est ressusciter l’anthropomorphisme puéril de ceux qui firent souffrir Galilée”.<sup>348</sup>

Hoe kan je beter de broosheid omschrijven van een zuiver positivistische houding, die zo vergeefs overkomt wanneer we rekening houden met de frequente onduidelijkheid van de teksten, die enkel door een alomvattende en beredeneerde benadering van de uitlegger beperkt kan worden?

Voor al wie in een exclusief positivistische rationaliteit gelooft, is de vaststelling van de scheppende rol van de uitlegger in het beste geval een onwaarheid en in het slechtste geval een bron van ongemak of zelfs van ongerustheid. Daarom wordt het fenomeen door de rechtstechnici ontkend of, op zijn minst, vaak verzwegen.

158. Die ontkenning van de scheppende rol, zelfs als deze tot het domein van het onbewuste behoort, veroorzaakt geen problemen wanneer er een ruime maatschappelijke consensus bestaat over het feit dat de door de schijnbaar positivistische analyse aangeboden oplossing terecht is. Die analyse en die, bewuste of onbewuste, maatschappelijke consensus vinden dan weerklank in elkaar.

De zaken worden ingewikkelder wanneer er geen consensus is. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de inhoud van de fiscale openbare orde moet worden bepaald en op zijn minst verder moet worden gegaan dan de technische betekenissen die dat begrip ontvangt in de traditionele probleemgebieden van de contractuele fiscale openbare orde en de procedurele fiscale openbare orde.

De analyses van de aanhangers van het efficiënte administratieve handelen van de fiscus staan in dat geval lijnrecht tegenover die van de voorstanders van de individuele vrijheid van de

---

<sup>348</sup> H. DE PAGE, *L’interprétation des lois*, I, Brussel, Vandeveld, 1925, 22-23.

belastingplichtigen en van het als grondrecht gewaarborgde eigendomsrecht.

Die rivaliteiten zijn uiteraard veranderlijk en hangen af van de te behandelen problematiek. In alle gevallen laat de polarisatie van de meningen echter geen spaander heel van de ambitie om aan de fiscale wet een absolute betekenis te geven, die niets van doen zou hebben met de verzuchtingen en hartstochten van de burgers en met de opvattingen van hun rechters.

Die situatie doet een reeks behoeften ontstaan waarop het rechtstelsel en het gerechtelijk apparaat, die gemodelleerd zijn vanuit een bepaalde wens naar een geruststellend positivisme, niet steeds een passend antwoord kunnen vinden.

159. Wat betreft het optreden van het Hof, sleuteluitlegger van het positief recht dat door de bodemgerechten wordt toegepast en in die hoedanigheid belast met de rechtseenheid, de rechtszekerheid en de rechtsontwikkeling<sup>349</sup>, zijn er twee aspecten betreffende de moeilijkheid om de betekenis van de norm te bepalen die een ruimere behandeling verdienen; bij het ene aspect rijst de vraag of we niet moeten streven naar een beter begrip, door de adressaat, van het product van het Hof (1), terwijl het andere aspect wellicht verantwoordt dat we ons over de organisatie van de rechtsprekende formaties van het Hof buigen (2).

#### **1.- Naar een beter begrip van de sleuteluitlegger**

160. Vanuit een pedagogisch oogpunt is het m.i. nuttig, zo niet noodzakelijk, om eenieder in kennis te stellen van de begrippen van het debat die tot een schijnbaar zuiver exegetische oplossing hebben geleid. Twee maatregelen daartoe kunnen bijdragen.

##### **a.- Uitleggende motivering**

161. Vooreerst zouden de kenteringen in de rechtspraak (beter) gemotiveerd kunnen worden. Het Hof heeft een eerste stap in die richting gezet toen het, in de voormelde arresten van 12 juni 2015, zijn methode heeft omschreven en uitdrukkelijk heeft gepreciseerd dat het op zijn eerdere rechtspraak terugkwam.

Het vermelden van die kentering zou echter ook gepaard kunnen gaan met een grondigere motivering. Die mening wordt gedeeld door IVAN VEROUGSTRAETE, die op de vraag of het Hof verder moet gaan dan de aankondiging van de kentering van zijn rechtspraak, antwoordt: “La Cour, qui dans un large mesure crée le droit, devrait idéalement motiver la raison pour laquelle elle a changé de cap. C’est le corollaire de son rôle de créateur de droit”<sup>350</sup>.

162. Met zijn schriftelijke conclusie draagt het openbaar ministerie, in de regel, weliswaar in aanzienlijke mate bij tot de uitlegging van de oplossing waarvoor het Hof gekozen heeft. Enerzijds is het echter best mogelijk dat het parket van het Hof terugkomt op de eind 2010 ingevoerde praktijk om in burgerlijke zaken systematisch schriftelijke conclusies neer te leggen, aangezien het parket, met zijn inkrimpende bezetting, die tijdrovende dienstverlening niet meer

<sup>349</sup> Procureur-generaal baron DU JARDIN kwalificeert aldus de drie eigenschappen van de opdracht van het Hof in zijn openingsrede betreffende de voltallige zittingen en de eenduidige interpretatie van het recht (rede uitgesproken op de plechtige openingszitting van het Hof op 3 september 2001, AC 2001, 5 e.v.).

<sup>350</sup> I. VEROUGSTRAETE, *o.c.*, nr. 8.

kan verzekeren; anderzijds zijn er ook gevallen waarin die schriftelijke conclusies niet langer zoden aan de dijk brengen, namelijk wanneer ze niet conform het arrest zijn, dat strijdig met het recht is. Al kan men in dergelijk geval wel zeggen dat men alvast weet wat het Hof niet heeft gewild, leert dat ons daarom nog niet waarom het Hof het niet heeft gewild en evenmin waarom het Hof het tegenovergestelde heeft gewild.

Erevoorzitter van het Hof I. VEROUGSTRAETE schrijft in dat verband: “A l’époque où l’avocat général délibérait avec la Cour, les conclusions pouvaient indiquer de façon crédible les pensées de la Cour. Ce n’est plus le cas actuellement, même si l’avocat général participe dans une large mesure à l’instruction préalable de la cause”<sup>351</sup>.

Omdat, in werkelijkheid, de voorzitter, de verslaggever en de advocaat-generaal van het Hof tot een vonnis komen door op verschillende manieren met elkaar overleg te plegen en zo de best mogelijke oplossing voor het hun voorgelegde juridisch probleem te vinden, vind ik die stelling wat te streng.

We zouden evenwel terecht kunnen stellen dat het verbod voor de advocaat-generaal om ambtshalve als oordeelkundige waarnemer de laatste beraadslaging bij te wonen, zoals dat door het Europees Hof voor de rechten van de mens in een vlaag van opvallende doctrinale blindheid werd opgelegd, zijn taak ingewikkelder heeft gemaakt, zonder dat voornoemd verbod het beslissingsproces of zelfs de positie van de advocaat bij de balie van cassatie, raadsman van de rechtzoekende en in die hoedanigheid vaak voorgesteld als de voornaamste institutionele vrijwaarder van het recht van verdediging, ook maar enigszins heeft verbeterd<sup>352</sup>.

#### **b.- *Dissenting opinion?***

163. Zouden we bovendien geen aanpassing van het geheim van de beraadslaging kunnen overwegen? In ons rechtsstelsel staat dat geheim de openbaarmaking van andersluidende meningen in de weg.

Het belang van dergelijke meningen voor internationale gerechten hoeft volgens mij nochtans niet meer te worden aangetoond. Hiervan bestaat er zelfs een iconisch nationaal voorbeeld: de rechtbanken van de Zwitserse Staat beraadslagen in het openbaar!<sup>353</sup>

De openbaarmaking van andersluidende meningen is weliswaar een gegeven dat, van oorsprong, eigen is aan de hooggerechtshoven van de Common Law-landen die slechts mondjesmaat bekend geraakt in de landen met een continentale traditie, waar het op veel weerstand stuit<sup>354</sup>. In de landen waar het wordt toegepast, is het daarenboven *de facto* beperkt naar voorwerp ervan: wanneer het in de grondwettelijke gerechten toegepast wordt, is het

<sup>351</sup> *Ibid.*, 456, voetnoot nr. 26.

<sup>352</sup> Wellicht gaat het hier om een gevaarlijke inkorting van het beslissingsproces die hoogstwaarschijnlijk een van de redenen is voor de dwaling van ons achtenswaardige confraters in Straatsburg, omdat de opdracht van het Hof zo is gesteld dat de advocaat-generaal geen partij is in de zaak en niemand, tenzij de wet, vertegenwoordigt en, in die mate net als het Hof en de advocaat van de procespartijen, eveneens het recht van verdediging van de partijen in het cassatiegeding vrijwaart.

<sup>353</sup> E. BUCHER, *Die internationale Schiedsgerichtsbarkeit in der Schweiz*, 1979, 19.

<sup>354</sup> Voor een behandeling van de kwestie, zie Y. LECUYER, Le secret du délibéré, les opinions séparées et la transparence, *Rev. trim. dr. h.* 57/2004, 197 e.v., <http://www.rtdh.eu/pdf/2004197.pdf>.

noodzakelijkerwijs beperkt tot de kwesties over de uitlegging van de hoogste norm. Dat het Hof voor de rechten van de mens dat mechanisme heeft aangenomen, houdt daarom nog geen fundamentele wijziging van de aard ervan in: ook hier blijven we binnen het domein van de uitlegging van een unieke norm, die op zijn minst goed afgebakend is en waarvan het voorwerp – de fundamentele vrijheden – gedeeltelijk met dat van het grondwettelijk recht samenvalt.

De veralgemening van de andersluidende meningen binnen de gerechtelijke geschillen, al werd het dan nog enkel bij het Hof van Cassatie toegepast, zou een innovatie zijn. Is dat te verregaand? Ik ben er me wel degelijk van bewust dat sommigen – met name decaan Vedel, in een reactie op de Franse grondwetspecialisten die hierdoor in verleiding waren gebracht – daarin een “recette infaillible à qui voudrait porter malheur au juge” zien<sup>355</sup>. Ik ben er echter niet van overtuigd dat het verbergen van de interpretatieve keuzes onder de zichtbare objectiviteit van een zuiver positivistische rationaliteit ongetwijfeld en altijd de beste weg naar de verstaanbaarheid en de overreding is.

## 2.- Gemengd karakter van de gerechtelijke formatie

164. Hoewel de betekenis van de tekst deels gedefinieerd wordt door de beargumenteerde “subjectiviteit” van de uitlegger, stemt die daarom nog niet overeen met die van de meeste andere, al dan niet institutionele, uitleggers, ja zelfs niet met de maatschappij die door de bestreden uitlegging wordt geraakt. Bij een dergelijk gebrek aan overeenstemming kan de kritiek op het optreden van de rechterlijke macht, door een gevaarlijke afkorting te nemen zoals verlichte geesten dat doen, tot gevolg hebben dat de legitimiteit van de rechterlijke macht in vraag wordt gesteld en dat, *in extremis*, de rechtsstaat misschien zelfs wordt gedestabiliseerd. Met als gevolg dat de democratie, die door een dergelijke Staat per definitie wordt gewaarborgd, bedreigd wordt!

Dat gevaar kan gedeeltelijk worden bezworen door zich ervan te vergewissen dat de oplossing van de gerechtelijke sleuteluitlegger, te weten het Hof van Cassatie, voortvloeit uit een zo ruim mogelijke consensus tussen de verschillende weldoordachte opvattingen die met evenwaardige legitimiteit worden verdedigd door de andere, door de norm getroffen actoren.

165. Naast alle pedagogische beschouwingen zorgt de organisatie van de rechterlijke macht, en inzonderheid van het Hof, ook ervoor dat voor oplossingen wordt gekozen waarmee een zo ruim mogelijke maatschappelijke consensus kan worden bereikt.

Dat doel wordt met verschillende maatregelen gehaald: de diversiteit bij het rekruteren van magistraten, waardoor een intellectuele en sociale representativiteit wordt bereikt, de collegiale zetel en het bestaan van de rechtsmiddelen.

De collegiale zetel en de rechtsmiddelen zijn van groot belang. Ze verdienen bijzondere aandacht, wat ze niet krijgen van de wetsontwerpen tot hervorming van de gerechtelijke procedures die, integendeel, beogen de alleensprekende rechter te veralgemenen en de

---

<sup>355</sup> G. VEDEL, Voorwoord bij D. ROUSSEAU, *Droit du contentieux constitutionnel*, Parijs, Montchrestien, collection Domat droit public, 6<sup>de</sup> ed., 2001, 9.

beroepsmogelijkheden drastisch in te perken.

De maatschappelijke representativiteit wordt dan weer verzekerd door mechanismen zoals dat van de gemengde rechtscolleges, dat wordt toegepast in de rechtbanken van koophandel en in de arbeidsgerechten, maar ook door de rol die bij de selectie van de magistraten door instanties zoals de Hoge Raad voor de Justitie wordt vervuld.

Er bestaat echter een gevaar voor die representativiteit: de verleiding van de technische aanpak, die ervan uitgaat dat dergelijke geschillen in wezen voer voor specialisten zijn en uiteindelijk hiertoe leidt dat de zetel van de gerechten die van die zaken moeten kennisnemen, uitsluitend uit dergelijke personen samengesteld zijn.

Hiermee wil ik uiteraard niet ontkennen dat dergelijke geschillen bijzonder complex zijn – het fiscaal recht, in sommige van zijn vertakkingen, is daar zeker een voorbeeld van – en dat ze een diepgaande kennis van de betrokken juridische fenomenen en mechanismen vereisen; ik ga evenmin beweren dat de specialisatie de efficiënte en snelle behandeling van de dossiers niet ten goede zou komen.

Neen, het probleem dat ontstaat wanneer men beweert een geschil aan specialisten toe te vertrouwen, is uiteraard de korpsgeest of zelfs de dorpsgeest. Een overdreven specialisatie kan bij de uitlegging en de toepassing van het recht een verstard positivisme nog versterken, in de vorm van een weergave van voor deskundigen kenmerkende stereotiepe gedachten, en die, al dan niet bewust, de dimensie van de politieke of maatschappelijke keuze ontkent waarop elke beslissing steunt die, zoals we weten, in de eerste plaats een wettelijke bepaling uitlegt.

#### **a.- Technisch gemengd karakter**

166. Het Hof is zich wellicht al snel van dat gevaar bewust geworden, aangezien het zijn gerechtelijke formaties heeft samengesteld uit verschillende, even scherpzinnige als verscheiden talenten, en aldus gezorgd heeft voor een technisch gemengd karakter. Dat kunnen we enkel toejuichen.

Weliswaar heeft het Hof een derde kamer, de “sociale kamer”, die over de meest homogene technische samenstelling beschikt. We kunnen begrip opbrengen voor de *ratio legis* van de opstellers van het Gerechtelijk Wetboek van 1967, die het Hof specialisten in sociaal en arbeidsrecht hebben opgelegd. Die rechtstakken waren toen in volle ontwikkeling maar slechts een klein aantal rechtspractici en ambtenaren van de betrokken administraties beheersten die materies.

Het Hof heeft die specialisten echter al snel opgenomen in formaties die deze technici, die uit nieuwe domeinen afkomstig waren, de mogelijkheid bieden zich in alle opdrachten van het Hof te bekwamen. Zo kunnen zij hun confraters nieuwe kennis overdragen en, vice versa, van laatstgenoemden ook leren hoe sociaal recht en arbeidsrecht noodzakelijkerwijs interageren met de andere rechtstakken, waarvan zij, onder het mom van specificiteit, niet afzijdig konden houden.

#### **b.- Gemengd karakter op taalvlak**



167. Gelet op onze overpeinzingen over de derde kamer, is het wellicht ook geen toeval dat de werkwijze van die kamer misschien ook wel een eenvoudige maar efficiënte oplossing biedt om makkelijker een bliksemsnelle kentering in de rechtspraak te voorkomen en geleidelijke ontwikkelingen te stimuleren.

Die kamer werkt ook met op taalvlak gemengde formaties en kan zo uitstekende resultaten voorleggen in de homogenisering van het recht zoals dat in het Noorden en in het Zuiden van het Rijk wordt toegepast.

Hetzelfde geldt voor de vakantiekamers: “overeenkomstig de beschikking van de eerste voorzitter zullen de zittingen van juli en augustus taalkundig gemengd zijn”<sup>356</sup>.

Ik doe voor de laatste keer een beroep op de ruime ervaring van IVAN VEROUGSTRAETE bij het Hof en bij de leiding van dat Hof, om hem tot getuige te nemen bij een problematiek die me bijzonder ten harte gaat en waarvan de kenteringen in de rechtspraak van het Hof, op zijn minst gedeeltelijk, een voorbeeld zijn.

Onze achtenswaardige confrater schrijft: “Ce déroulement du changement de jurisprudence (relative à l’interprétation des dépenses professionnelles d’une société) illustre à nouveau combien il est malencontreux que les sections de la première chambre soient composées le plus souvent de magistrats d’un seul régime linguistique, ce qui favorise les discordances de jurisprudence, crée des difficultés dans la communication du message au monde judiciaire, et impose la tenue d’audiences plénières pour aplanir les discordances. Il y a longtemps que la Cour aurait dû suivre la sage règle de la plupart des Cours suprêmes fédérales européennes et américaines et même de la Cour constitutionnelle belge qui interdit les compositions homogènes linguistiquement. Elle pourrait ainsi se passer des audiences plénières provenant d’un autre âge et difficiles à gérer.”<sup>357</sup>

We kunnen niet ontkennen dat het Hof de laatste tijd veel energie steekt in voltallige zittingen. Hun bijzonderheden en vereisten werden bestudeerd door de heer procureur-generaal baron du Jardin<sup>358</sup>. Ik kom hier, althans nu, niet op terug. Ik ben echter van mening dat die gerechtelijke formatie door haar dynamiek, die zwaar en duur is, in sommige gevallen misschien slechts een laatste toevlucht is.

168. Uitgaande van de grondwettelijke bepaling dat er voor geheel België slechts één Hof van Cassatie bestaat (artikel 147), is het Hof binnen het Belgische institutionele landschap een van de zeldzame federale instanties waarin taal- en culturele verscheidenheid aan de orde van de dag is. Ze wordt hierin beleden met een enthousiaste zin voor collegialiteit.

Het Hof kan als sleuteluitlegger van de rechtsnorm die in de Belgische federale Staat van toepassing is slechts overleven indien het aan de federale norm een dimensie kan geven die de verschillen, veroorzaakt door de politieke en administratieve federale structuur van het Rijk en de uitgesproken regionale academische en gerechtelijke formaties, overstijgt.

<sup>356</sup> Nota van eerste voorzitter ridder de Codt van 23 juni 2016, betreffende de vakantiezingen van 2016.

<sup>357</sup> I. VEROUGSTRAETE, *o.c.*, 455, voetnoot nr. 20.

<sup>358</sup> J. DU JARDIN, “Voltallige zittingen voor een eenduidige interpretatie van het recht”, *AC* 2002, 3 e.v.

Om dat doel op een zo efficiënt mogelijke wijze te bereiken, zeker in een steeds krappere budgettaire omgeving, waar de overheid op de personeelsbezettingen inhakt, en in het licht van een al even kleurrijke als overdadige verzameling wetten die steeds moeilijker te begrijpen valt, moet het Hof zijn werking aanpassen door het transculturele juridische overleg op de voorgrond te plaatsen. De op taalvlak gemengde gerechtelijke formatie, zoals die van onze confraters van de derde kamer, is m.i. het voorbeeld dat we moeten volgen.

Het behoeft geen betoog dat het Hof, daarom, in de toekomst zijn existentiële ambitie niet zal mogen verzaken om in zijn rangen enkel magistraten op te nemen die over de vereiste beroepsbekwaamheid beschikken om de opdracht van het Hof op de meest aangewezen manier te vervullen en daarenboven, voor de vacatures waarvoor geen wettelijke tweetaligheid zou zijn vereist, de magistraten die een bruikbare of zelfs vlotte kennis van de twee belangrijkste landstalen hebben.

### *C.- Uitgeleide - De plicht van het overtuigende evenwicht*

169. In zijn “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, die procureur-generaal GANSHOF VAN DER MEERSCH op 1 september 1970 heeft uitgesproken op de plechtige openingszitting van het Hof<sup>359</sup> en waarin hij gedeeltelijk de overwegingen van DE PAGE overneemt, heeft hij sublieme zaken over de opdracht van het Hof geschreven.

Ik kan de verleiding niet weerstaan om ze hier weer te geven, omdat ze op de meest voortreffelijke manier zeggen wat het Hof is, wat het moet zijn, wat het niet dient te zijn, en omdat ze stellen dat de leden van dat Hof moeten beschikken over intellectuele bescheidenheid en over de moed om, vrank en vrij, voor hun mening uit te komen, zodoende de werking van het Hof te ondersteunen en zijn gezag op een natuurlijke manier te vestigen<sup>360</sup>.

Zo verklaart die eminente magistraat, wanneer hij zich tot het Hof richt:

“Vous êtes le régulateur du droit (...). Vous avez pour mission de veiller à l'uniformité de la jurisprudence; vous garantissez par-là la sécurité dans le commerce juridique (...). Comme l'écrit De Page, en traitant du danger social que constituerait l'insécurité née d'une trop grande variabilité de la jurisprudence de la Cour, ‘c'est sur ce caractère de certitude résultant de la jurisprudence de la Cour suprême, instituée à cette fin, que les justiciables se fondent pour agir; leur confiance est trompée si la jurisprudence de la Cour change’ (...). Aussi, la Cour ne change-t-elle que très exceptionnellement sa jurisprudence (...). Le devoir des membres de la Cour de se soumettre aux décisions consacrées par leurs prédécesseurs, hormis dans le cas où des changements exceptionnels intervenus dans la structure de la société et, plus généralement, dans les rapports que régit la règle de droit rendent celles-ci inacceptables, est l'un des plus pénibles à remplir, à cause de l'abnégation intellectuelle qu'il implique, écrivait le procureur général Paul Leclercq sous l'un de vos arrêts (...). Retenons de ce propos d'humilité, exprimé avec la hauteur de vues qui s'attachait au langage de son auteur, l'intérêt essentiel de la stabilité de la jurisprudence de la Cour, qui doit permettre, pour le règlement des droits et des intérêts, une

<sup>359</sup> W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, rede uitgesproken op de plechtige openingszitting van het Hof van Cassatie van 1 september 1970, *Pas.* 1970, I, 39 e.v.

<sup>360</sup> Voor de verwijzingen die de auteur opgeeft, verwijs ik naar zijn tekst.

prévision en matière judiciaire (...). Ne crions pas au scandale, comme l'écrit avec sagesse M. BAYART, 'chaque fois que (la Cour) rejette une bonne règle de droit parce qu'elle est de *lege ferenda*' (...). Mais, ne perdons pas de vue que l'incoercible évolution des rapports humains influence l'élaboration du droit et qu'elle doit avoir sa répercussion sur son interprétation. La Cour aura constamment à rechercher un juste milieu entre ces deux devoirs (...). Elle dispose de l'heureuse faculté de pouvoir favoriser l'évolution du droit par étapes et d'éviter ainsi les soubresauts dont on mesure docilement les effets incertains et parfois lointains; mais, elle ne saurait, sans forfaire à sa haute mission, se réfugier dans une attitude qui lui ferait éviter de trancher avec courage les questions qui remettent en cause certains fondements de sa jurisprudence. L'autorité de votre interprétation se confond avec celle du texte interprété (...). Seuls, vous ne pouvez créer le droit; vous participez à sa création (...).<sup>361</sup>

170. Die woorden vatten perfect samen wat volgens mij, aan het einde van een beknopt onderzoek van de confrontatie van het Hof met de openbare orde, de weg is die het Hof moet inslaan en waartoe zijn parket, van oudsher, met gehele inzet en binnen de grenzen van de beschikbare middelen bijdraagt.

\*

\*      \*

Op 10 mei laatstleden vernamen we met diepe ontroering het overlijden in intieme kring van de heer emeritus advocaat-generaal RAOUL DECLERCQ, op de leeftijd van 95 jaar.

Geboren te Lebbeke op 10 oktober 1920, behaalde hij de graad van doctor in de rechten op 30 juli 1942. De heer advocaat-generaal DECLERCQ beschikte daarnaast eveneens over een licentiaat in het notariaat, in de criminologie alsook in de politieke en sociale wetenschappen. Op 20 november 1945 vervoegde hij de magistratuur in de hoedanigheid van substituut van de procureur des Konings te Leuven. Nadat hij achtereenvolgens het ambt bekleedde van eerste substituut op het parket te Leuven vanaf maart 1954, substituut van de procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel in 1968 alsmede advocaat-generaal bij het voornoemde hof in 1973, vervoegde RAOUL DECLERCQ, die tevens de functie van kabinetschef vervulde onder minister van Justitie WIGNY, het parket bij het Hof op 29 oktober 1975.

Indertijd wekte het bij niemand verwondering dat hij meteen bij zijn aankomst onder ons werd toegewezen aan de dienst van de tweede kamer van ons Hof. Deze eerbiedwaardige specialist van het strafrecht en van het strafprocesrecht, waarvan hij meerdere aspecten onderwees aan de K.U. Leuven, was evenzeer een productief schrijver van diverse wetenschappelijke werken die heden ten dage nog steeds binnen het handbereik van de strafrechtsspecialisten liggen. Met zichtbaar ongeduld keken zij steeds weer uit naar de verschijning van de nieuwe editie van de "Beginselen van strafrechtspiegeling", waarvan hij nog een laatste bijwerking voltooid enkele weken vóór zijn overlijden.

RAOUL DECLERCQ was een man die zeer gehecht was aan zijn kroostrijke familie; als vader van 7 kinderen en meer dan 20 keer grootvader of overgrootvader, leidde deze discrete en

---

<sup>361</sup> *Ibid.*, 8-9.

bescheiden man een bestaan dat evenredig verdeeld was tussen zijn privéleven en zijn werk. Vakanties beschouwde hij niet als een moment van ontspanning en hij was evenmin verguld met de gedachte dat hij noodgedwongen op pensioen diende te gaan. Integendeel zelfs, het gegeven dat hij tot enkele maanden na zijn 70<sup>ste</sup> verjaardag alsnog zijn loopbaan van magistraat mocht verderzetten totdat zijn vervanger, de heer procureur-generaal MARC DE SWAEF, benoemd werd, maakte hem intens gelukkig. De tijd die hem daarna restte, wijdde hij aan het schrijven van zijn werken in de plaats van, en ik citeer hem, *"in de zon te gaan liggen"*. Hij beschikte over een bijzondere methode om op de hoogte te blijven van de ontwikkelingen in het recht, wat hem toeliet zijn werken met een uiterste nauwkeurigheid op te stellen. Hij had een groot kaartregister binnen handbereik aan dewelke hij onophoudelijk verscheidene fiches m.b.t. nieuwe publicaties of verschijningen toevoegde; deze methode vergemakkelijkte in aanzienlijke mate zijn taak telkens wanneer hij ertoe gehouden was de uitgave van zijn *"Beginselen van strafrechtspleging"* bij te werken. Als eminent jurist die op volmaakte wijze de theorie aan de praktijk wist te verbinden, maakte hij alzo van zijn *"Beginselen van strafrecht/Elements de procédure pénale"* alsmede van zijn oeuvre aangaande cassatie in strafzaken zeer waardevolle werkinstrumenten voor elke strafrechtsspecialist, magistraat, advocaat of lesgever. Enkele maanden voor zijn verdwijning bracht hij nog een bezoek aan de bodes van het parket teneinde een serie van nieuwe fiches op te halen betreffende rechtspraak gebaseerd op recente arresten. Zijn gelaat klaarde op wanneer hij een reeks fiches waarnam in het vakje dat hem steeds werd voorbehouden, maar datzelfde gezicht verried eveneens zijn ontgoocheling telkens wanneer hij tot de vaststelling kwam dat zijn vakje leeg was.

De deur van het kantoor van de heer advocaat-generaal DECLERCQ was steeds open; de collega's en de leden van het parketsecretariaat die het voorrecht genoten hem bij te staan, herinneren zich een welwillende en glimlachende magistraat, onverstoorbaar, en steeds bereid inlichtingen te verstrekken met het oog op een beter begrip van het werk, op grond van een buitengewoon pedagogisch talent.

Het Hof heeft een groot magistraat verloren.

\*

\*      \*

Op 16 mei laatstleden vernamen we het overlijden, in Bouge, van ereraadsheer YVAN RAPPE.

Raadsheer YVAN RAPPE kwam bij het Hof op 21 december 1983. Eerste voorzitter Châtel beklemtoonde in zijn installatierede de grote verdiensten van die nieuwe magistraat die door het Hof in zijn rangen werd opgenomen. Die verdiensten werden soms te veel verborgen gehouden door de aangeboren discretie van raadsheer Rappe, maar werden ons, gelukkig voor hem en voor het Hof, geopenbaard door opmerkelijke korpschefs. Eerste voorzitter CHÂTEL illustreerde zijn betoog met woorden van JEAN DE LA BRUYÈRE: *"La modestie est au mérite ce que les ombres sont aux figures d'un tableau: elles lui donnent de la force et du relief."*

Raadsheer RAPPE behaalde zijn rechtendiploma in juni 1950 en voordat hij bij het Hof kwam, was hij achtereenvolgens van april 1953 tot december 1962 ambtenaar in Congo, als assistent-

gewestbeheerder en juridisch attaché, gedurende 2 jaar ambtenaar bij de Algemene Spaar- en Lijfrentekas, gedurende 5 jaar ambtenaar bij het Ministerie van Sociale Voorzorg, van april 1969 tot december 1969 expert bij de Directie sociale zekerheid van de Europese Gemeenschappen. In 1970 werd hij arbeidsauditeur in Nijvel en in december 1980 raadsheer in het Arbeidshof te Brussel. In december 1983 trad hij toe tot het Hof.

Hoewel hij, als expert in sociaal recht, zijn talenten als jurist hoofdzakelijk ten dienste stelde van de derde kamer van het Hof, werd hij vanaf 1993 tevens plaatsvervangend rechter bij het Benelux-Gerechtshof. Degenen onder ons die het voorrecht hebben gehad met hem om te gaan, herinneren zich een man die heel hartelijk, joviaal, toegankelijk en glimlachend was, die graag nieuws van de anderen vernam en extreem hoffelijk was.

\*

\*       \*

Stafhouder **IGNACE CLAEYS BOÚÁERT** heeft ons verlaten op 4 juli laatstleden in de leeftijd van 96 jaar. Stafhouder **CLAEYS BOÚÁERT** werd in 1943 gediplomeerd aan de KU-Leuven. Hij was niet alleen doctor in de rechten, maar ook licentiaat in politieke en diplomatieke wetenschappen, alsook in het notariaat, zonder zijn diploma van geaggregeerde in het hoger onderwijs te vergeten, dat hij in 1963 behaalde.

In 1943 legde hij bij het hof van beroep te Gent zijn eed af als advocaat; die uitstekende specialist in fiscaal recht was vanaf 1950 ook advocaat voor het departement Financiën van de stad Gent. In 1959 werd hij assistent aan de Gentse Universiteit waar hij nadien, vanaf 1968, als docent les gaf in Europees monetair, financieel en fiscaal recht, in vergelijkend fiscaal recht van de landen van de gemeenschappelijke markt en in internationaal fiscaal recht. Als gastprofessor in Elisabethstad gaf hij er handelsrecht. Als gewoon hoogleraar was hij vanaf oktober 1972, co-titularis van de leerstoel fiscaal recht in de faculteit Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Gent. Bij koninklijk besluit van 4 juni 1974 werd **IGNACE CLAEYS BOÚÁERT** benoemd als advocaat bij het Hof van Cassatie, welk ambt hij 36 jaar lang uitoefende, tot 31 december 2010. Hij was Stafhouder van de Orde van Advocaten bij het Hof van Cassatie van 1985 tot 1987. Zijn vertrek uit de balie van het Hof van Cassatie werd door iedereen betreurd. Bijna 4 decennia lang heeft hij zijn stempel gedrukt op die balie, zowel door zijn ruime juridische kennis als door zijn bijzonder innemende persoonlijkheid.

Toen eerste voorzitter **LOUVEAUX** op de zitting van 14 juni 1974 de rede uitsprak naar aanleiding van de installatie van **IGNACE CLAEYS BOÚÁERT** wees hij al op de uitmuntende kwaliteit van diens memories van antwoord in fiscale zaken, die niet aan de aandacht van het Hof was ontsnapt. Het accent lag op de bijzonder adequate taal waarin hij, op een duidelijke en beknopte wijze, de zaak samenvatte en de grieven van de eiser weerlegde. In de 36 jaar waarin meester **IGNACE CLAEYS BOÚÁERT** zijn ambt uitoefende als advocaat van het Hof, en dit in alle aangelegenheden, konden die kwaliteiten worden gewaardeerd.

Ontroerd houden wij voortaan de nagedachtenis aan Raadsheer **RAPPE** en aan Stafhouder **CLAEYS BOÚÁERT** in ere.

\*

\*      \*

Rouwhulde PATRICK DUINSLAEGER

1. Vandaag rust op mij de heel pijnlijke taak de rouwhulde te uit te spreken van procureur-generaal bij het Hof van Cassatie PATRICK DUINSLAEGER, die op 27 juni van dit jaar overleed in de leeftijd van 63 jaar. Hij had 36 jaar ten dienste gestaan van de rechterlijke orde in de hoedanigheid van magistraat van het openbaar ministerie.

Voordat ik begon deze hulde op te stellen, heb ik enkele exemplaren van de *Pasicrisie* geraadpleegd om er de juiste toon te vinden die beantwoordt aan de maatstaf van wat er wordt verwacht van een dergelijke rede, die een eerbetoon moet zijn aan de uitmuntende magistraat die onze overleden procureur-generaal was. PATRICK DUINSLAEGER is niet de eerste procureur-generaal die overleed in de periode waarin hij zijn ambt uitoefende; in 1836 was er procureur-generaal Plaisant en, op 2 juli 1911, procureur-generaal RAYMOND JANSSENS. De redes van toen waren een weerspiegeling van het toenmalige tijdsbeeld dat niet echt meer het onze is!

En toen dacht ik weer aan de eenvoud van de man, zijn rechtlijnigheid, zijn afkeer van praal en hoogdravendheid, die laatste afscheidswaardes vaak zwaarwichtig en soms hypocriet maken. Ik heb begrepen dat ik mij niet mocht wagen aan geaffecteerde, ja zelfs pedante literatuur – ik heb daar trouwens geen enkel talent voor – dat ik het moet hebben van eenvoudige, authentieke en waarachtige woorden!

Ik zal dus proberen, zonder vals pathos, te zeggen hoe anderen en ikzelf procureur-generaal PATRICK DUINSLAEGER hebben ervaren en gewaardeerd.

2. Laten we dus beginnen met die droevige 27 juni 2016. Ik was vroeg vertrokken naar Brussel toen de hoofdsecretaris van het parket me per telefoon meldde dat procureur-generaal DUINSLAEGER overleden was. Dat nieuws overrompelde mij en bracht me erg van streek; na enkele seconden ongeloof moest ik me bij de evidentie neerleggen: de stigmata van de aftakeling, waar wij de laatste weken en dagen niet naast konden kijken, hadden niet gelogen!

Maar hoe valt dit te geloven wanneer wij van de korpschef, amper enkele uren voordat we het nieuws van zijn dood vernemen, nog mailberichten ontvangen die getuigen van een perfecte beheersing van de behandelde onderwerpen; in die omstandigheden zijn we er niet op voorbereid om met sereniteit en onthechting te aanvaarden dat hij plots aan zijn ziekte is overleden.

Het parket was dus net een uiterst gewaardeerde chef verloren, het gezelschap van het Hof was net een van zijn meest vooraanstaande leden verloren, en ikzelf was net de man verloren van wie ik vol bewondering de adjunct was.

3. Natuurlijk wist ik, omdat ik in de voorbije maanden het vaak met hem erover gehad heb, dat zijn strijd tegen de ziekte lang, afmattend en zelfs pijnlijk zou zijn. En dat was hij, meer dan nodig! Maar hij klaagde niet en gaf vooral de indruk van een beredeneerd optimisme. Met die

ingesteldheid keek hij uit naar een veeleer positieve afloop van de opeenvolgende behandelingen die de Geneeskunde hem liet ondergaan. Zolang hij met zijn moto kon blijven rijden, zegde hij, stond de teller op groen ....

De laatste weken nam hij zijn moto niet meer!

Langzaam verzwakte hij lichamelijk, met periodes van remissie, zo dachten we, maar boven alles vervulde hij zonder falen zijn externe opdrachten, ook al had hij die, zonder schuldgevoelens, aan zijn collega's kunnen overdragen; natuurlijk kon ik en moest ik hem de laatste tijd vaker bijstaan, maar hij wou in geen enkel geval hulpbehoevend worden! Hij was daarover heel duidelijk geweest en wat hij erover zei, liet geen enkele twijfel bestaan over zijn wil om tot het einde van zijn krachten te gaan, mocht het nodig zijn.

Hier kwam een van zijn markante karaktertrekken tot uiting, die zijn jongere broer als volgt verwoorde: *Eén van de adagiums, waarmee wij werden opgevoed, was om een plicht of opdracht te vervullen, zoals Pa zou zeggen, 'jusqu'à ce que mort s'ensuive'.*

4. Ik heb die wil gerespecteerd en geweigerd hem meer hulp op te dringen dan die welke hij wenste, en ook die vroeg hij slechts met mondjesmaat, wanneer het echt niet anders kon. De gedachte dat we samen nog een goed stuk weg zouden kunnen afleggen, sterkte me dus.

Beter gezegd, ik verheugde mij erop, daar we dezelfde toekomstvisie over het Hof en zijn parket deelden. Ik hield van die ontmoetingen op maandagochtend, samen met u, mijnheer de eerste voorzitter, en u, mijnheer de voorzitter, waar ik de adjunct en de raadgever mocht zijn van een goed, bekwaam, moedig, vastberaden, onverzettelijk, bedachtzaam, verbeeldingrijk man, kortom, een procureur-generaal naar mijn hart. Hij had het duidelijk goed naar zijn zin aan het hoofd van ons parket, dat onder zijn leiding uitstekend gedijde.

Ik heb het gevoel dat we een tandem hebben gevormd waarin we elkaar aanvulden, hoewel mijn inbreng geringer was dan de zijne. Zo kon ik, in omstandigheden waarin mijn ongeduld me misschien radicale standpunten had doen innemen, in bewondering staan voor zijn talent om in de meest hopeloze toestand te bemiddelen. Hij kon rust brengen, bruggen bouwen, compromissen uitwerken, de sfeer opvrolijken. Hij maakte dan graag gebruik van humor die zowel onvermoed als doeltreffend was.

5. PATRICK DUINSLAEGER kon de administratieve tegenkantingen de baas. Hij was een geducht onderhandelaar, een talent dat voor ons zo kostbaar was de laatste tijd, waarin het Hof en zijn parket een strijd hebben moeten voeren om hun personeelsbestand te vernieuwen en standpunten hebben moeten innemen in het subtiele krachtenspel van de beheersautonomie van de Colleges van de zetel, van het parket en van het Hof.

Zijn talent als onderhandelaar werd ondersteund door een fenomenaal arbeidsvermogen; hij kende zijn dossiers uit het hoofd. Wellicht moest hij zich inhouden – of leed hij er misschien onder – wanneer de gesprekspartner, in technische discussies, zijn povere kennis van doorslaggevende elementen uit het dossier verborg achter een al te doorzichtig of wollig taalgebruik.

Zijn beleidsplan vertaalt wat voor mens hij was: het was een echt typevoorbeeld! En het was dan ook op goeie weg om verwezenlijkt te worden ondanks een radicale paradigmawijziging in de werking van de gerechtelijke wereld!

6. Maar dit gezegd zijnde, wat kende ik echt van die reisgezel en krijgsmakker die ik twintig jaar eerder had ontmoet?

Laten we in het kort enkele ijkpunten van een indrukwekkend professioneel curriculum in ogenschouw nemen:

Patrick Duinslaeger werd op 30 mei 1953 in Oostende geboren. Met grote onderscheiding studeerde hij af als licentiaat in de rechten aan de VUB. Hij was korte tijd advocaat aan de balie van Brussel (1978–1980) en na een gerechtelijke stage in het parket bij de rechtbank van eerste aanleg te Brussel (1980–1983) klom hij op in de hiërarchie van het openbaar ministerie, respectievelijk als substituut procureur des Konings te Brussel (1983–1988), eerste substituut procureur des Konings te Brussel (1988–1991), onder het wijze gezag van procureur B. DEJEMEPPE – die hij dus in het Hof zal terugzien –, substituut procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel (1991–1997), advocaat-generaal bij het hof van beroep te Brussel (1997–1999).

In 1999 verlaat hij het kabinet van de minister van Justitie TONY VAN PARIJS, van wie hij gedurende twee jaar kabinetschef was, en komt hij bij het parket van het Hof, waar de Koning hem in 2012 aanstelt in het ambt van eerste advocaat-generaal bij het Hof van Cassatie. Op 1 april 2014 wordt hij de 24ste korpschef van het parket. Hij blijft ononderbroken in functie ondanks een fatale ziekte die zich uit, vrij kort na zijn ambtsaanvaarding.

Naast dat rechtlijnig en foutloos parcours bekleedde procureur-generaal DUINSLAEGER andere prestigieuze ambten. Ik overloop ze even: nationaal magistraat van 1991 tot 1997, Belgisch verbindingsmagistraat voor het Internationaal Strafhof voor Ex-Joegoslavië en voor het Internationaal Strafhof voor Rwanda (1995–1997), rechter *ad hoc* in het Internationaal Hof van Justitie (Den Haag) in het kader van de zaak “Servië & Montenegro t. België”, betreffende de militaire operaties van de NAVO in Kosovo (mei–juli 1999), kabinetschef van de minister van Justitie (1998–1999). Van 1989 tot 1997 was hij belast met cursus “strafrechtspleging” in de School voor Criminologie en Criminalistiek van het Nationaal Instituut voor Criminologie en Criminalistiek.

Zijn beroeps carrière maakte van hem een scherpzinnige en ervaren penalist. Zijn doorwrochte conclusies voor de strafkamer van het Hof waren daarvan sprekende getuigen in de loop van de 17 jaren waarin hij met toewijding en op weergaloze wijze ten dienste stond van het Hof en van zijn parket.

Hij zei van zichzelf dat hij een overtuigd niet-civilist was, en soms kon hij het niet laten om met een stralende glimlach en een fijn knipoogje, ons, de civilisten, te plagen met de bedenking dat wij veel ingewikkelde vragen stelden, maar dat zij, de penalisten, oplossingen boden, en dat ook nog snel deden!

Dit gezegd zijnde, kan ik getuigen dat het lot van de civilisten onder de advocaten-generaal hem



even zeer ter harte ging als dat van de penalisten, van wie hij in de loop der jaren de aanvoerder was geworden.

7. Zoals altijd schuilt er achter de nogal neutrale gegevens van een curriculum vitae, dat ogenschijnlijk stilzwijgend is maar niettemin veelzeggend voor wie onze kleine gerechtelijke wereld kent, heel vaak nog een andere persoonlijkheid, die rijker is en aantrekkelijker dan de functies die hij in de loop van zijn carrière heeft bekleed.

PATRICK DUINSLAEGER was een van hen. Hij was immers niet alleen discreet, zoals we weten, maar ook gesloten! Hij werd geboren in de koningin der badsteden en was dus een kind van de kust en een zeemanszoon; en we weten dat echte zeelui niet praatziek zijn! Arno, die andere bekende Oostendenaar, maar dan in een totaal ander register, bezingt als bucolisch lofzanger van zijn geboortestad, in enkele intussen vergeten ballades, die karaktertrek van de onverschrokken Noordzeevissers.

Patrick was geen visser en zijn karakter was veeleer bedachtzaam, ja zelfs voorzichtig; maar zoals die vissers hield hij van de smaak van de stilte, niet die van de afstandelijkheid, maar die van de sereniteit die je leert ervaren wanneer je met aandacht de gestage beweging van de onafgebroken branding overschouwt.

8. Door de discretie van collega DUINSLAEGER zag ik me verplicht mij tot enkele personaliteiten te wenden met wie hij heeft samengewerkt. Ik kan het vlelend beeld beamen dat zij van die hoge magistraat hebben geschetst waarbij ik mij alleen maar kan aansluiten.

Zo schreef me onze geëerde collega raadsheer DEJEMEPPE:

*“Avec son air de colin froid, l’homme impressionnait et forçait le respect. Recevant un collègue ou un avocat dans son bureau du parquet, requérant en correctionnelle ou argumentant dans une réunion de travail, c’est toujours avec la même élégance distante que le substitut imposait, sans s’imposer, son avis ou son opinion, en suscitant chez son interlocuteur l’impression que la solution allait de soi. Mesurant la valeur des mots, il savait en outre l’importance du silence pour consolider l’efficacité de l’action.(...)”*

*La vocation de PATRICK DUINSLAEGER, c’était d’abord d’étudier les choses, de les bien savoir, c’est-à-dire avec précision.*

*Esprit vif doté d’une faculté d’assimilation exceptionnelle, il avait cette capacité de ne jamais s’arrêter à une seule idée. Il ne prétendait pas résoudre un problème juridique sans en avoir d’abord soigneusement décomposé les éléments, appréciant l’un, rejetant l’autre, jugeant du poids respectif des faits et du droit. Ce redoutable sens de l’analyse combinatoire doublé de pragmatisme, qui lui donnait d’ordinaire une longueur d’avance sur ses interlocuteurs, contribuait à faire de lui un homme libre d’où émanait une autorité naturelle.*

*S’il n’avait pas de goût pour les manifestations tapageuses, il n’entretenait pas non plus de vaines espérances sur l’avenir de l’institution judiciaire, et peut-être pas davantage sur la vertu qu’elle prétend chercher à servir.*

*(...) L'homme ne se laissait pas aisément appréhender dans son intimité. Il n'aimait pas s'épancher sur lui-même.*

*PATRICK DUINSLAEGER ne cherchait pas les honneurs. Trop lucide sur leur caractère artificiel et éphémère, il quêtait d'autres étoiles sur lesquelles il laissait planer le mystère. Sa pudeur participait de la politesse qu'il considérait devoir être la sienne envers autrui à qui il ne voulait pas faire porter le poids de ses préoccupations personnelles. D'une loyauté sans faille, il était capable d'empathie mais souffrait peu qu'on en témoigne à son égard."*

Uittredend voorzitter van de Hoge Raad voor de Justitie en voormalige minister van Justitie VAN PARIJS zei over hem:

*"Kenmerkend voor mij waren zijn discretie, sereniteit en loyauté. Dit ging gepaard met een grote eruditie. Zijn intellectuele gaven stelde hij maatschappelijk ten dienste door steeds oplossingen te zoeken waarvan de rechtzoekende /de burger/de mens beter werd: hij gebruikte het recht om rechtvaardig te zijn. Hij had de beginselvastheid en de karaktersterkte om met moed zijn overtuiging te laten gelden, des te meer wanneer fundamentele rechtsbeginselen op het spel stonden of onrecht dreigde."*

De heer procureur-generaal bij het hof van beroep te Brussel JOHANN DELMULLE, voormalig federaal procureur en collega van PATRICK DUINSLAEGER op het kabinet van de minister van Justitie VAN PARIJS, doet ons het relaas over de controversiële oprichting van het federaal parket. Hij schetst het beeld van een gedisciplineerd man van de uitvoerende macht, maar ook van een magistraat die als lid van de rechterlijke macht ervoor ijverde dat binnen die rechterlijke macht een categorie van officiers van het openbaar ministerie werd ingevoerd die ten dienste staan van de politieke macht. Enkele van de standpunten die de advocaat-generaal bij het Hof van Cassatie DUINSLAEGER innam naar aanleiding van verschillende bijeenkomsten van ons parket over de toekomst ervan, waren een weerklank van die overtuiging.

Aldus laat de heer DELMULLE het volgende optekenen:

*"Weinigen weten dit, maar Patrick en ik waren in het begin wel héél koele minnaars van de idee van de oprichting van een federaal parket. De toenmalige minister van Justitie kan getuigen hoe we hem bestookten met fiches en analyses waarin we waarschuwdan dat de onafhankelijkheid en de eenheid van het korps van het Openbaar Ministerie in het gedrang zou kunnen komen door de oprichting van een "super"-parket met een rechtstreekse band met de minister van Justitie. Toen we merkten dat het de politiek menens was [het federaal parket te verwezenlijken], besliste Patrick dat we die beslissing loyaal zouden uitvoeren. Kenmerkend voor hem, bouwden we samen een aantal "evenwichten" in de ontwerpteksten in, die er voor zorgden dat onze vrees niet bewaarheid kon worden en, vooral, dat de scheiding van de machten - een principe dat hem altijd zeer nauw aan het hart heeft gelegen - gerespecteerd werd en dat 'zijn' korps, het Openbaar Ministerie, ongeschonden uit deze omwenteling zou komen(...). De wijze waarop het federaal parket vandaag binnen het Openbaar Ministerie en in onze democratie functioneert, is dus mede te danken aan Patrick Duinslaeger"*

9. Maar er is meer. Al wie aanwezig was op de begrafenis van PATRICK DUINSLAEGER in de

Sint-Petrus-en-Pauluskerk in Oostende heeft gezien hoe de familie, tijdens de tegelijk sobere, warme en o zo ontroerende plechtigheid een laatste groet bracht aan de respectieve echtgenoot, vader, grootvader en oom Patrick, en niet aan de procureur-generaal bij het Hof van Cassatie die tijdens de uitoefening van zijn ambt overleden is.

Het was de uitdrukkelijke wens van de familie afstand te nemen van het ambt, waarmee ze wilde aantonen dat hoezeer die gelovige man, jurist, die grootofficier van het openbaar ministerie, niet uit was op pracht en praal. Hij had daarvoor zijn redenen, we hebben het daar samen eens over gehad; het was een van de zeldzame keren dat we niet tot een compromis zijn gekomen.

Het Hof heeft die overtuiging uiteraard gerespecteerd, het heeft zich daarbij neergelegd en afgezien van het ceremonieel protocol dat het aan zijn procureur-generaal verschuldigd is.

10. Dat bevestigde - althans in mijn geval – of leerde anderen dat de familie voor Patrick centraal stond. Zij was zijn bolwerk, zijn harnas en zijn drijfveer. Hij sprak over zijn echtgenote met een bewondering waarin men de verstandhouding kon bespeuren die enkel in geval van ware liefde bestaat; we hebben zelfs het privilege gehad de wiskundige talenten van mevrouw DUINSLAEGER te mogen ontdekken, wiens hulp de procureur-generaal had ingeroepen om het Hof en zijn parket te overtuigen van enkele geleerde formules waarbij het Hof zijn voordeel zou doen.

Hij was trots op zijn twee zonen en hun echtgenotes; en wanneer hij over zijn kleinkinderen begon te praten, schitterden zijn ogen en was humor nooit ver weg.

Wat me ten zeerste getroffen heeft was de toewijding voor zijn vader, viceadmiraal op rust MARCEL DUINSLAEGER, vooral sinds het overlijden van diens echtgenote.

En zo ging hij heen, omringd met de genegenheid van de zijnen, zoals in goede tijden van de familie-weekends in Oostende.

11. PATRICK DUINSLAEGER was zeer zeker een man met een sterke overtuiging en, moet het nog worden herhaald, een plichtsbewust man. Zijn opvoeding en familiaal milieu hebben daartoe zeker bijgedragen. Als zoon van een admiraal, oudere broer van nog twee artsen-kolonels, liep hij secundair onderwijs in de kadettenschool te Lier.

Zijn opvoeding was streng, doordrongen van plichtsbewustzijn en zelfverloochening en zoals ieder oudste kind in een gezin voelde hij zich instinctief verantwoordelijk voor de samenhang van een hechte familie. Hij had die karaktertrek die doorgaans aan het Germaanse volk wordt toegeschreven: eerst het werk en dan pas feest. En dat laatste liefst met een frisse lokale pint in een goede oude Engelse pub.

Zo had hij ook een andere zijde, die de meesten onder ons onbekend is: PATRICK was af en toe een ware levensgenieter en volgens zijn jongste broer zelfs een meester-kok. Dat verklaart ongetwijfeld waarom de afscheidsmaaltijden voor collega's die met pensioen gingen steeds plaatsvonden in hetzelfde uitstekende restaurant dat bij iedereen in de smaak viel.

Als collega DUINSLAEGER zich dan toch bloot gaf, wat hij niet vaak of makkelijk deed, toonde hij zijn edelmoedige aard die niet liever vroeg dan te helpen. Voor de collega's van het parket was hij een attente en voorkomende baas.

PATRICK hield niet zo van ontboezemingen of familiariteiten maar hij kon luisteren en meevoelen. Hij had het helemaal niet begrepen op profiteurs en nog veel minder op zij die, in plaats van zelf ten dienste te staan van hun ambt, zich door hun ambt lieten dienen. Een van zijn credo's luidde: *“je moet keuzes maken in het leven”*.

12. DINO BUZZATI, bekend van *“De woestijn van de Tartaren”* (1940) heeft een kleine bundel geschreven die in Franse vertaling verschenen is in 1988, uitgave Robert Lafont, en waarin hij het thema behandelt van de onontkoombare en verraderlijke karakter van de dood die hem overviel. In een kort essai met als titel *“Le régiment part à l'aube”* schrijft hij het volgende: *“Ce n'est pas que vous soyez militaire de carrière. Mais tout le monde sans exception dans votre ville et même hors d'elle dans les campagnes, les vallées, au bord de la mer, bref partout, tous appartiennent d'une certaine façon à un régiment et les régiments sont innombrables, nul ne peut savoir combien ils sont, et personne ne sait au demeurant quel est le sien, ce qui n'empêche ces régiments d'être cantonnés tout autour, ici, et même en plein coeur de la ville, bien que nul ne s'en aperçoive ou ne s'en émeuve. Cependant, dès lors qu'un régiment s'en va, ceux qui lui appartiennent doivent partir avec lui.*

*D'aucuns prétendent tout au contraire qu'il s'agit de navires. Chacun serait inscrit en tant que passager sur les rôles d'un navire, sans en connaître ni le nom ni l'emplacement. Et ce sont d'étranges navires, capables tout aussi bien d'appareiller d'en plein centre d'un désert aride ou du défilé encaissé taillé dans une montagne.*

*Mais régiment ou bateau cela revient au même, ce qui est sûr c'est qu'un beau jour chacun de nous devra partir”<sup>362</sup>.*

13. En zo is procureur-generaal bij het Hof van Cassatie PATRICK DUINSLAEGER, gevolgd gevend aan de enige wet die aan de menselijke waanzin ontsnapt, bescheiden opgaand in het regiment, aan boord gegaan van het schip waarop hij had gemonsterd en is hij samen met hen vertrokken voor een laatste veldtocht waarover wij niets weten maar waarvan we hem toewensen dat hij eeuwig vreedzaam is.

---

<sup>362</sup> D. BUZZATI, *Le régiment part à l'aube*, uitg. Robert Laffont, Parijs, 2008, p. 14.

## Plan

**Inleiding (nr. 1 tot 10)*****A.- Gepastheid en inhoud van de rede (nr. 2-6)***

1.- Gepastheid en keuze van het onderwerp (nr. 2)

2.- Fiscale openbare orde (nr. 3-6)

***B.- De fiscale openbare orde en de rechter.- De al dan niet verdoken inzet (nr. 7-9)***

1.- Besef van de inzet (nr. 7)

2.- Voorbeelden uit de rechtspraak (nr. 8-9)

***C.- Onderzoeksplan (nr. 10)*****I.- Fiscale openbare orde – Juridisch instrument van een politieke drogreden (nr. 11-37)*****A.- Openbare orde – Instrument van een bepaalde orde (nr. 11-22)***

1.- Openbare orde – Begrip en toepassingsgebieden (nr. 11-13)

a.- Begrip (nr. 11-12)

b.- Toepassingsgebieden (nr. 13)

2.- Openbare orde - Juridische drager van de plaats van de Staat (nr. 14-22)

a.- Cultus van de openbare macht (nr. 15-17)

b.- Beperking van de macht van de vorst (nr. 18-19)

c.- Fluctuatie van het evenwicht – Leessleutel van de fiscale openbare orde (nr. 20-22)

***B.- Fiscale openbare orde - Overzicht (nr. 23-30)***

1.- Fiscaal recht – Begrip en enkele belangrijke genegeerde aspecten (nr. 23-26)

a.- Begrip (nr. 23)

b.- Enkele belangrijke genegeerde aspecten (nr. 24-26)

2.- Fiscale openbare orde – Een veelvormig begrip (nr. 27-30)

a.- Het fiscaal recht raakt de openbare orde (nr. 27-28)

b.- Talrijke kenmerken van de fiscale openbare orde (nr. 29-30)

***C.- De fiscale openbare orde als juridisch reguleringsinstrument (nr. 31-37)***

1.- Contractuele openbare orde (nr. 32)

2.- Procedurele openbare orde (nr. 33-35)

3.- Openbare orde en uitlegging van de wet – De wettelijke openbare orde (nr. 36-37)

II.- Onderzoek van enkele functionaliteiten van de fiscale openbare orde (nr. 38-131)

*A.- Contractuele openbare orde (nr. 39-80)*

1.- Akkoorden met de belastingadministratie over de toepassing van de wet (nr. 40-67)

a.- Beginsel van het gewettigd vertrouwen – Stilzwijgend akkoord? (nr. 41-56)

*(i) Begrip (nr. 41-43)*

*(ii) Rechtspraak van het Hof (nr. 44-54)*

*(iii) Beoordeling (nr. 55-56)*

b.- *Ruling* – Een snel akkoord? (nr. 57-67)

*(i) Wettelijk stelsel (nr. 58-61)*

*(ii) Aard (nr. 62-63)*

*(iii) Dwingende kracht van de regelmatige voorafgaande beslissing (nr. 64-66)*

*(iv) Besluit (nr. 67)*

2.- De akkoorden met de belastingadministratie over de oplossing van het geschil (nr. 68-80)

a.- Procedureakkoord (nr. 68-72)

*(i) Gemeen recht (nr. 68-69)*

*(ii) De fiscale openbare orde – Bijzondere gevolgen? (nr. 70-72)*

b.- Dading (nr. 73-79)

*(i) Vraagstelling (nr. 73-74)*

*(ii) Toepassingskader (nr. 75)*

*(iii) Techniek van het onbeperkt uitstel van de invordering van de belasting (nr. 76-79)*

c.- Berusting (nr. 80)

*B.- Procedurele openbare orde (nr. 81-96)*

1.- De afwijkende functie (nr. 82-85)

- a.- Vraagstelling (nr. 82)
- b.- Relativiteit van het beschikkingsbeginsel (nr. 83-84)
- c.- Aanneming van een nieuw middel in cassatie (nr. 85)

2.- De neiging tot inquisitoire rechtspleging (nr. 86-91)

3.- De verleiding om als bestrijder van onrecht op te treden (nr. 92-96)

**C.- Wettelijke openbare orde – Uitlegging van de fiscale norm (nr. 96-131)**

1.- Methodes, beginselen en omvang van de uitlegging in het algemeen (nr. 96-101)

- a.- Vraagstelling (nr. 97)
- b.- Methodes, beginselen en omvang van de uitlegging - Herinnering (nr. 98-100)
- c.- Het Hof legt uit en verdedigt waarden (nr. 101)

2.- Uitlegging van het fiscaal recht (nr. 102-131)

a.- Postulaat van de “strikte” uitlegging van het fiscaal recht – vergelijking met het strafrecht (nr. 102-105)

b.- Twee kritische bedenkingen (nr. 106-111)

*(i) Letterlijke uitlegging en duidelijke tekst (nr. 107-110)*

*(ii) Uitlegging naar analogie (nr. 111)*

c.- Het Hof wijzigt een paradigma (nr. 112-126)

*(i) Oneerlijke faillissementscurator (nr. 114-123)*

*(ii) Band tussen de aftrekbare beroepskosten en het maatschappelijk doel van de vennootschap (nr. 124-126)*

d.- Wanneer het Hof (opnieuw) orde scheidt of ze vervolmaakt (nr. 127-131)

**Besluit (nr. 132-170)**

**A.- Resultaat van het onderzoek (nr. 132-156)**

1.- Openbare orde (nr. 133-135)

2.- Fiscaal recht (nr. 136)

3.- Fiscale openbare orde (nr. 137-144)

a.- Contractuele fiscale openbare orde (nr. 139-144)

**(i) Akkoorden over de toepassing van de belastingwet  
(nr. 140-141)**

**(ii) Akkoorden over de oplossing van het geschil (nr. 142-144)**

**b.- Procedurele openbare orde (nr. 145-149)**

**(i) Afwijkende rol (nr. 146-147)**

**(ii) De neiging tot inquisitoire rechtspleging (nr. 148)**

**(iii) De verleiding om als bestrijder van onrecht op te treden?  
(nr. 149)**

**c.- Fiscaal-wettelijke openbare orde – Uitlegging van de  
belastingnorm (nr. 150-151)**

**(i) Het Hof legt de fiscale openbare orde uit en verdedigt  
waarden (nr. 152)**

**(ii) Wanneer het Hof een paradigma wijzigt (nr. 153-156)**

**B.- Een les voor het Hof? (nr. 157-167)**

**1.- Naar een beter begrip van de sleuteluitlegger (nr.160-163)**

**a.- Uitleggende motivering ( nr. 161-162)**

**b.- Dissenting opinion? (nr. 163)**

**2.- Gemengd karakter van de gerechtelijke formatie (nr. 164-168)**

**a.- Technisch gemengd karakter (nr. 166)**

**b.- Gemengd karakter op taalvlak (nr. 167-168)**

**C.- Uitgeleide - De plicht van het overtuigende evenwicht (nr. 169-170)**