

UNIVERSITEIT GENT

FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2013 – 2014

De “willekeurige” aanslag

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van

Master of Science in de Handelswetenschappen

Niels Peers

onder leiding van

Prof. Antoine Doolaege

Woord vooraf

In het kader van de opleiding Master in de Handelswetenschappen afstudeerrichting Accountancy & Fiscaliteit kreeg ik de opdracht tot het schrijven van een masterproef omtrent de “willekeurige” aanslag. Ik ben heel dankbaar dat ik dit boeiende onderwerp mocht behandelen. Het betreft immers een uiterst interessant begrip waarover jammer genoeg nog te weinig is geschreven en waaraan diverse auteurs onvoldoende aandacht besteden. Deze masterproef is dan ook geschreven met de bedoeling een uniek werk te zijn waarin de “willekeurige” aanslag met alle aspecten aan bod komt.

In de eerste plaats wil ik mijn promotor, Prof. Antoine Doolaeghe, en alle andere professoren van de opleiding Master in de Handelswetenschappen bedanken voor het uitdagende thema van de masterproef en voor de materie die zij mij aanleerden.

Tevens wens ik mijn ouders te bedanken die het mogelijk maakten om deze master te volgen en die me toelieten om nog een jaar langer op de schoolbanken te zitten. Daarnaast ook een woord van dank aan mijn vriendin Lore voor haar steun tijdens deze opleiding.

Gent, 17 augustus 2014.

Inhoudsopgave

Woord vooraf.....	I
Inhoudsopgave.....	III
1. Inleiding	1
2. Willekeur in de fiscale procedure.....	3
2.1 Algemeen.....	3
2.2 Redelijkheidsbeginsel: verbod van willekeur	4
3. Aanslag van ambtswege	7
3.1 Situering	7
3.2 Begrip en toepassingsgebied	8
3.3 Voorafgaande kennisgeving	9
3.4 Gevolgen aanslag van ambtswege	9
3.4.1 Algemeen.....	9
3.4.2 Omgekeerde bewijslast	13
4. Gevolg van de willekeur	17
4.1 Basisprincipe.....	17
4.1.1 Hertaxatie	17
4.1.2 Nuancering	19
4.1.3 Conclusie	25
5. Bedenkingen.....	27
5.1 Ontheffing of vernietiging?	27
5.2 Wat met de voorheffingen na een willekeurige aanslag?	28
5.3 Aanslag van ambtswege in de lokale belastingen?	30
6. Beknopt overzicht: willekeurige aanslag of niet?	33
6.1 Brussel 30 juni 2005	33
6.2 Gent 18 januari 2006	33
6.3 Luik 2 maart 2009	34
6.4 Antwerpen 19 januari 1999.....	35
6.5 Hof van Cassatie 13 oktober 1997.....	36
7. Besluit	39
Bibliografie	41

1. Inleiding

1. De overheid heft belastingen zodat ze over genoeg financiële middelen beschikt om in haar uitgaven te voorzien. Maar de omvang van deze wettelijke verschuldigde belasting bepalen is niet eenvoudig. Inzake inkomstenbelastingen vraagt de administratie dan ook aan de belastingplichtige om zelf een aangifte in te dienen. Op basis van de gegevens van deze aangifte, die wordt vermoed juist te zijn, kan de administratie een aanslag vestigen.

2. In welbepaalde omstandigheden kan de administratie echter in de plaats treden van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige in gebreke blijft of elke medewerking weigert, heeft de administratie de mogelijkheid om een aanslag van ambtswege te vestigen.¹ De fiscus moet immers de mogelijkheid hebben om de wettelijk verschuldigde belasting te vestigen. Artikel 351 WIB 1992 laat de fiscus dan ook toe om de aanslag van ambtswege te vestigen op het bedrag van de belastbare inkomens die hij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover hij beschikt. De aanslag van ambtswege is in principe een mogelijkheid en geen verplichting voor de fiscus.

3. Het is net bij deze aanslag van ambtswege dat er sprake kan zijn van een 'willekeurige' aanslag. In de loop van de gewone procedure draagt de fiscus de bewijslast maar bij de aanslag van ambtswege wordt de bewijslast omgekeerd. Het is met andere woorden de belastingplichtige die het bewijs moet leveren. Één van de mogelijkheden om de aanslag van ambtswege te ontlopen, is aantonen dat de aanslag van ambtswege willekeurig is. Indien de aanslag dus willekeurig is, moet deze aanslag worden vernietigd. Dit betekent dat eenmaal de aanslag van ambtswege willekeurig wordt bevonden, hij niet kan worden verbeterd maar moet hij in principe in zijn geheel worden vernietigd. Niettemin is een gedeeltelijke vernietiging niet uitgesloten.

4. Eenmaal een aanslag nietig is verklaard heeft de administratie met dank aan de artikelen 355 en 356 WIB 1992 de mogelijkheid om zijn huiswerk opnieuw te maken. Artikel 355 WIB 1992 stelt immers dat wanneer een aanslag nietig is verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, de administratie alsnog een nieuwe aanslag kan vestigen. Artikel 356 WIB 1992 regelt een vervangende of subsidiaire aanslag. De

¹ Cf. *supra* nr. 11

administratie kan door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter een subsidiaire aanslag vestigen op naam van dezelfde belastingplichtigen en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag. Maar als de oorspronkelijke aanslag wordt vernietigd op basis van willekeurige elementen dan lijkt een hertaxatie in principe niet mogelijk. De nieuwe aanslag moet immers worden gevestigd op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan en ten name van dezelfde belastingplichtige en indien deze elementen willekeurig zijn, wordt een hertaxatie moeilijk. In dit werk zal verder onderzocht worden of, en zo ja in welke mate een wegens willekeur vernietigde aanslag nog in aanmerking komt voor hertaxatie.

Er dient ook op gewezen te worden dat de bespreking van de 'willekeurige' aanslag zich beperkt tot de inkomstenbelastingen.

2. Willekeur in de fiscale procedure

2.1 Algemeen

5. De overheid heeft middelen nodig om in haar uitgaven te voorzien en dat is dan ook de reden dat er zoveel belastingen worden geheven. In een college haalde Professor Verhoeve eens de oneliner aan: *“mensen hebben twee zekerheden in hun leven: dood gaan en belastingen betalen”*. Omdat iedereen belastingen moet betalen is het noodzakelijk dat deze op een correcte manier worden vastgesteld en de gelijkbehandeling van elke belastingplichtige gegarandeerd wordt. Het is daarom onontbeerlijk dat de overheid op basis van het fiscaal recht de belastingschuld kan vaststellen en innen. Dit betekent dan ook dat de administratie geen andere regels mag toepassen dan die welke vermeld zijn in de fiscale wetgeving.

6. Dit neemt nochtans niet weg dat de administratie in een aantal gevallen over zeer ruime bevoegdheden beschikt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een taxatie van ambtswege. De administratie beschikt in dit geval over een vrije beslissingsruimte, een zogenaamde discretionaire bevoegdheid. Dit impliceert dat zij van die bevoegdheid misbruik kan maken. Om dit misbruik te beteugelen, kan echter worden teruggevallen op het redelijkheidsbeginsel dat behoort tot de zogenaamde algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

7. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn algemene rechtsbeginselen waaromtrent een algemeen gedeelde rechtsovertuiging bestaat dat zij fundamenteel zijn voor onze huidige samenleving, en die daarom rechtsregels moeten zijn. Zij dienen om de discretionaire bevoegdheid van de administratieve overheid binnen de perken te houden van wat algemeen rechtmatig wordt bevonden. Aan de hand van deze algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan de rechter oordelen of de administratieve beslissing rechtsgeldig genomen is.²

Het verbod op willekeur situeert zich binnen deze algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer bepaald binnen het redelijkheidsbeginsel.

² DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 3-4.

2.2 Redelijkheidsbeginsel: verbod van willekeur

8. Het redelijkheidsbeginsel stelt dat de overheid een beslissing in alle redelijkheid moet nemen. Dit houdt in dat de administratie haar bevoegdheid op redelijke wijze moet toepassen in die gebieden waarin zij over een appreciatiebevoegdheid beschikt. De redelijkheidstoets gebeurt door de rechter, die zich niet in de plaats mag stellen van de administratie en daarom slechts over een marginaal toetsingsrecht beschikt. Dit impliceert dat slechts manifest onredelijke of met andere woorden ‘willekeurige’ beslissingen onwettig kunnen worden bevonden.³ Aangezien het gaat om een marginale toetsing zal de rechter moeten nagaan of de aanslag op een correcte manier is tot stand gekomen en zal hij niet mogen oordelen over de inhoud. Dit betekent dat de rechter het huiswerk van de administratie vernietigt maar niet zegt hoe ze het hadden moeten doen.

9. Het redelijkheidsbeginsel wordt dus veruiterlijkt door een verbod van willekeur. Zo veroorzaakt de procedure van aanslag van ambtswege een omkering van de bewijslast met een streng en moeilijk te leveren tegenbewijs, wat door de administratie makkelijk kan worden misbruikt. Om het vermoeden te weerleggen moet de belastingplichtige immers de juistheid van de zelf ingeroepen gegevens bewijzen. Indien de belastingplichtige echter kan aantonen dat de procedure van aanslag van ambtswege werd misbruikt, veroorzaakt dit automatisch de nietigheid van de ambtshalve aanslag.⁴

10. Een definitie van de ‘willekeurige’ aanslag is terug te vinden in de rechtspraak. Een eerste arrest waar de ‘willekeurige’ aanslag wordt beschreven, is een arrest van het Hof van Cassatie van 17 maart 1973. Daarin is het volgende te lezen:

“Door enkel aan te voeren dat de vermoedens waarop de belastbare grondslag van een aanslag van ambtswege gesteund is niet de bewijswaarde hebben die de administratie hun geeft, kan de belastingplichtige noch de wijziging van het bedrag van die grondslag, noch de nietigverklaring van de aanslag bekomen, daar hij zodoende niet aanbiedt het bewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn inkomsten of van het willekeurige

³ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 4.

⁴ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 4.

*karakter van de belastbare grondslag, in de zin van artikelen 256 en 257 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964”.*⁵

Een tweede voorbeeld, met een uitgebreider begrip van willekeur, wordt beschreven in een arrest van het Hof van Cassatie van 13 oktober 1997:

*“De belastingplichtige die regelmatig van ambtswege is aangeslagen, heeft het recht de aanslag te doen nietig verklaren, indien hij bewijst dat de belastbare grondslag willekeurig is vastgesteld omdat de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste feiten heeft gebaseerd of nog uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid.”*⁶

Op basis van deze rechtspraak zijn er drie mogelijkheden waar er sprake is van een ‘willekeurige’ aanslag. De belastbare grondslag is willekeurig omdat de administratie een rechtsdwaling heeft begaan, zich op onjuiste gegevens heeft gebaseerd of een onmogelijke gevolgtrekking heeft afgeleid. Samengevat ziet de definitie van willekeur er als volgt uit:⁷

- De aanslag werd gevestigd op basis van onjuiste feiten: de belastingplichtige moet aantonen dat de feiten onjuist zijn.
- De aanslag werd gevestigd op basis van juiste feiten waarop evenwel het verkeerde recht werd toegepast: de belastingplichtige moet aantonen dat de feiten niet goed geïnterpreteerd zijn. Het is de administratie die hier een rechtsdwaling begaat. Denk hierbij aan een torenhoge taxatie omdat de taxatieambtenaar de kosten aan de belastbare basis had toegevoegd in plaats van afgetrokken. De taxatieambtenaar heeft met andere woorden de wet verkeerd geïnterpreteerd.
- De aanslag werd gevestigd op basis van juiste feiten, maar de gevolgen die eruit werden afgeleid zijn onmogelijk: de belastingplichtige moet aantonen dat de gevolgtrekking niet kan worden afgeleid.

Belangrijk is dat de belastingplichtige steeds het bewijs moet leveren dat de administratie een ‘willekeurige’ aanslag heeft gevestigd.⁸ Verder in dit werk worden verschillende voorbeelden aangehaald waar er sprake kan zijn van een ‘willekeurige’ aanslag. De aanslag

⁵ Cass. 17 maart 1973.

⁶ Cass. 13 oktober 1997, AR C.96.0089.F.

⁷ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 5.

⁸ Cf. *supra* nr. 18.

van ambtswege wordt eerst algemeen behandeld alvorens over te gaan tot specifieke voorbeelden.

3. Aanslag van ambtswege

3.1 Situering

11. Een correcte belastingschuld per individuele belastingplichtige vaststellen is niet eenvoudig. De administratie beschikt doorgaans niet over alle elementen om de wettelijk verschuldigde belasting te bepalen. Gelukkig heeft de wetgever ervoor gezorgd dat de belastingplichtige zijn medewerking moet verlenen aan de administratie. Zo stelt artikel 305 WIB 1992:

“Belastingplichtigen die aan de personenbelasting, aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, zijn gehouden ieder jaar aan de administratie der directe belastingen een aangifte over te leggen in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311.”⁹

Om de belastbare grondslag correct te kunnen vast stellen, legt deze bepaling de belastingplichtige de verplichting op ieder jaar een aangifte in te dienen. Daarnaast heeft deze aangifte een specifieke bewijswaarde. De aangifte wordt geacht juist te zijn met andere woorden er is sprake van een vermoeden van juistheid. Dit vermoeden van juistheid van een regelmatige en tijdig ingediende aangifte wordt weergegeven in artikel 339 WiB 1992, waar het volgende te lezen is:

“De aangifte wordt onderzocht en de aanslag wordt gevestigd door de administratie der directe belastingen. Deze neemt als belastinggrondslag de aangegeven inkomsten en andere gegevens, tenzij zij die onjuist bevindt.”¹⁰

Er bestaat discussie rond dit vermoeden van juistheid onder meer over de aanvang van het vermoeden juistheid en of dit vermoeden ook geldt voor de negatieve componenten van de aangifte.¹¹ Omdat een uitvoerige bespreking hiervan te ver zou leiden, wordt er hier niet verder op ingegaan.

Indien de belastingplichtige echter verzaakt aan zijn aangifteverplichting, heeft de wetgever voorzien in een reeks sancties en andere proceduregevolgen. Zo wordt de aanslagtermijn

⁹ Art. 305 WIB 1992.

¹⁰ Art. 339 WIB 1992.

¹¹ Zie hieromtrent, M. MAUS, *De fiscale controle, o.c.*, 27-28.

verlengd. De belasting mag worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waar voor de belasting is verschuldigd.¹² Naast de administratieve geldboete¹³, belastingverhoging¹⁴ en strafrechtelijke sancties¹⁵, en de mogelijkheid een aanslag van ambtswege op te leggen.¹⁶

3.2 Begrip en toepassingsgebied

12. Indien de belastingplichtige elke medewerking weigert, moet het voor de administratie nog mogelijk zijn een belasting te vestigen.¹⁷ Artikel 351 WIB 1992 beschrijft de gevallen waar de aanslag van ambtswege kan worden toegepast:

“De administratie kan de aanslag van ambtswege vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in de gevallen waarin de belastingplichtige nagelaten heeft:

- *ofwel een aangifte te doen binnen de termijnen bedoeld in de artikelen 307 tot 311 of in de bepalingen opgenomen ter uitvoering van artikel 312;*
- *ofwel aan de vormgebreken waarmede de aangifte is aangetast binnen de daarvoor toegestane termijn, te verhelpen;*
- *ofwel de in artikel 315 vermelde boeken, bescheiden en registers of de in artikel 315bis bedoelde dossiers, dragers of gegevens over te leggen;*
- *ofwel de op grond van artikel 316 gevraagde inlichtingen binnen de termijn te verstrekken*
- *ofwel binnen de in artikel 346 gestelde termijn te antwoorden op het erin bedoelde bericht.”¹⁸*

Uit deze limitatieve opsomming blijkt dat in geval van niet-aangifte, laattijdige aangifte of onregelmatige aangifte *maar ook nog in andere gevallen waarin de belastingplichtige zijn medewerking weigert* de administratie de aanslag van ambtswege kan toepassen. De

¹² Art. 354 WIB 1992.

¹³ 50 tot 1.250 EUR. Zie art. 445 WIB 1992.

¹⁴ 10 tot 200 %. Zie art. 444 WIB 1992.

¹⁵ Een gevangenisstraf van 8 dagen tot 2 jaar en/of een geldboete van 250 tot 500.000 EUR. Zie art. 449 WIB 1992.

¹⁶ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 38.

¹⁷ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 260.

¹⁸ Art. 351 WIB 1992.

aanslag van ambtswege is dus bedoeld als een sanctie voor de belastingplichtige die niet voldoet aan de op hem rustende verplichtingen, opgelegd om tot een juiste belastingheffing te kunnen komen.¹⁹

De administratie heeft de mogelijkheid²⁰ om een aanslag van ambtswege te vestigen. Het is een optie die de administratie wordt aangeboden door de wetgever. Vroegere rechtspraak heeft al bevestigd dat administratie niet de verplichting heeft om de aanslag van ambtswege toe te passen.²¹

3.3 Voorafgaande kennisgeving

13. Alvorens de aanslag van ambtswege wordt gevestigd, stelt de administratie de belastingplichtige bij ter post aangetekende brief in kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop de die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld.²²

Behalve wanneer de aanslag van ambtswege gevestigd wordt wegens het niet tijdig antwoorden op een bericht van wijziging of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen of nog indien het gaat om roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand toegestaan om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen en mag de aanslag niet voor het verstrijken van deze termijn worden gevestigd.²³

3.4 Gevolgen aanslag van ambtswege

3.4.1 Algemeen

14. Wanneer de administratie beslist om een aanslag van ambtswege te vestigen, heeft zij niet de volle vrijheid een bedrag te bepalen. De aanslag van ambtswege moet gebeuren op basis van objectieve gegevens en moet overeenstemmen met de werkelijkheid. Indien dit

¹⁹ A. COOLS, *de aangifteplicht in de personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting en de belasting der niet-inwoners*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2005, 102.

²⁰ Eigen onderlijning.

²¹ Cass. 23 januari 1992, *FJF*, No. 1992/127.

²² Art. 351 tweede lid WIB 1992.

²³ Art. 351 derde lid WIB 1992.

niet het geval is, kan de aanslag vernietigd worden wegens willekeur. De administratie moet de bewijsmiddelen hanteren die de fiscale wetgever heeft voorzien.²⁴ Concreet betekent dit dat de administratie gebruik kan maken van alle bewijsmiddelen met uitzondering van de eed, maar met in begrip van de procedure van tekenen en indiciën²⁵ en van de vergelijkingsmethode^{26, 27}.

15. Eén van de belangrijkste wettelijke vermoedens waarover de administratie beschikt is het systeem van belastingheffing op basis van tekenen en indiciën. Dit systeem is geregeld door artikel 341 WIB 1992:

“Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.”²⁸

Samengevat komt het erop neer dat de fiscus een schatting maakt van de uitgaven gedurende een volledig jaar en dit dan vergelijkt met de inkomsten. Indien de fiscus merkt dat er een aanzienlijk verschil is tussen de uitgaven en de inkomsten dan zal dit verschil worden geacht niet-aangegeven inkomen te zijn, verkregen in het belastbaar tijdperk waarop het onderzoek betrekking heeft.²⁹ Dit bewijsmiddel is er gekomen om belastingplichtigen die te weinig inkomsten aangeven alsnog te belasten. Stel dat een bedrijfsleider een belastbaar inkomen aangeeft van 10.000 euro maar daarnaast nog een nieuwe villa aan de Leie heeft aangekocht met als ‘extraatje’ nog een klein jacht. Het is duidelijk dat in dit geval er een merkelijk hogere graad van gegoedheid blijkt die de belastingplichtige zal moeten kunnen verantwoorden.

Het is van belang dat de administratie bij de raming van de gedane uitgaven zich baseert op zekere en vaststaande feiten. Dit betekent dat de administratie bij een indiciaire afrekening

²⁴ Cass. 23 mei 1950, *JDF* 1950, 182 aangehaald door DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 260.

²⁵ Cf. *supra* nr. 15.

²⁶ Cf. *supra* nr. 16.

²⁷ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 260.

²⁸ Art. 341 WIB 1992

²⁹ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 212.

moet uitgaan van concrete en individuele feiten en elementen.³⁰ Met betrekking tot de willekeur, komt het in de rechtspraak vaak voor dat een aanslag op basis van tekenen en indiciën wordt vernietigd op basis van willekeur. Dit is voornamelijk het geval in verband met de raming van het levensonderhoud.

In 1998 had de heer Olaerts vastgesteld dat er veel arresten de ramingen van levensonderhoud als willekeurig beschouwen en de aanslag dus nietig was. Hij had hierover dan ook een vraag gesteld aan de Kamer. Het antwoord luidde als volgt:

“De hoven van beroep hebben in het verleden inderdaad aanslagen vernietigd waarbij de aanslag volgens tekenen en indiciën onder andere steunt op een bedrag dat als levensonderhoud wordt aangemerkt zonder dat het aanslagdossier enig gegeven bevat waaruit kon worden opgemaakt op welke manier dat bedrag werd berekend.

Om die reden heeft de Administratie der directe belastingen instructies uitgevaardigd die duidelijk stellen dat, om tegemoet te komen aan de wensen van de hoven inzake controleerbaarheid van het bedrag dat als levensonderhoud is opgenomen in een indiciaire afrekening, in het aanslagdossier steeds een stuk aanwezig moet zijn waaruit blijkt dat de waardering van dat bedrag gebeurde door rekening te houden met de persoonlijke omstandigheden waarin de belastingplichtige leeft en met de uitgaven die hij heeft gedaan. Concreet kan worden verwezen naar de samenstelling van het gezin en de levenswijze.

In het bericht van wijziging of van aanslag van ambtswege dient het bedrag van het levensonderhoud op dezelfde manier kort en bondig te worden gemotiveerd zodat de belastingplichtige kan nagaan of met de persoonlijke levensomstandigheden rekening is gehouden.”³¹

Het is dus noodzakelijk dat de administratie bij een indiciaire taxatie het bedrag van het levensonderhoud kort en bondig motiveert om aan de willekeur te ontsnappen.

In volgende uitspraak van het Hof van Beroep te Luik is de raming van de kosten van het levensonderhoud willekeurig bevonden met als gevolg dat de aanslag is vernietigd:

³⁰ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 262.

³¹ *Vr. en Antw. Kamer*, 2 april 1998, nr. 98/1308 (Vr. nr. 134 de heer OLAERTS).

“Wanneer de Administratie, in het kader van een ambtshalve taxatie die gesteund is op een indiciair tekort, de kosten van levensonderhoud raamt aan de hand van de bedragen voorzien in de OCMW-wetgeving en het Koninklijk Besluit van 18 februari 1985, terwijl de belastingplichtige de wetgeving van het bestaansminimum inroept, die in lagere bedragen voorziet, en waarvan de Administratie niet aantoont dat deze onjuist zijn op de voorliggende situatie, vestigt de Administratie een willekeurige aanslag, die vernietigd moet worden.”³²

16. De administratie heeft naast de indiciaire taxatie ook nog de mogelijkheid om gebruik te maken van de vergelijkingsmethode. Dit houdt in dat de administratie een vergelijking maakt van de toestand van de belastingplichtige met deze van drie soortgelijke belastingplichtigen. Deze methode wordt beschreven in artikel 342 WIB 1992:

“Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, §1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.”³³

Vooreerst moet de administratie aantonen dat de belanghebbenden, dus de belastingplichtige, geen bewijskrachtige gegevens heeft geleverd. Daarnaast benadrukt de tekst dat de methode betrekking heeft op de in artikel 23, §1, 1° en 2° vermelde winsten of baten, en kan de methode dus niet gebruikt worden om bijvoorbeeld bezoldigingen van bestuurders te ramen. Indien de vergelijkingsmethode wordt toegepast bij een aanslag van ambtswege, kan het voorkomen dat de belastingplichtige betwist dat het om drie soortgelijke belastingplichtigen gaat. Als de belastingplichtige het bewijs kan leveren³⁴ dat de belastingplichtigen niet soortgelijk zijn dan is er sprake van een ‘willekeurige’ aanslag. Het Hof van Beroep te Brussel heeft in een uitspraak van 1999³⁵ echter al beslist dat de belastingplichtige zelf het bewijs moet leveren van het niet soortgelijk zijn als het om een aanslag van ambtswege gaat:

³² Luik 18 juni 2003, FJF 2004, nr. 2004/198 (samenvatting).

³³ Art. 342 WIB 1992.

³⁴ De bewijslast wordt omgekeerd bij een aanslag van ambtswege zie cf. *Infra* nr. 18.

³⁵ Brussel 6 mei 1999, *Fisc.*, nr. 712, 12.

“De Administratie vestigt een aanslag van ambtswege en maakt daarbij gebruik van de vergelijkingsmethode. De belastingplichtige betwist de aanslag omdat de Administratie niet zou hebben aangetoond dat de drie belastingplichtigen waarmee de vergelijking gemaakt werd, "soortgelijk" zouden zijn. De aanslag zou daarom "willekeurig" zijn.

Maar dat wordt door het Hof van Beroep te Brussel afgewezen : bij een aanslag van ambtswege wordt de bewijslast omgekeerd. Dit zou volgens het Hof meteen ook inhouden dat het aan de belastingplichtige is, om te bewijzen dat de drie belastingplichtigen waarop de Administratie haar vergelijking heeft gesteund, niet soortgelijk zouden zijn. Dat tegenbewijs wordt in casu niet geleverd.”³⁶

17. De vergelijkingsmethode bevat, naast een vergelijking met drie soortgelijke belastingplichtigen, een systeem waarbij de Koning een forfaitaire minimumwinst kan bepalen voor buitenlandse firma's.³⁷ Eveneens voorziet artikel 342, §3 WIB 1992 een forfaitair bepaalde minimale belastbare grondslag voor binnenlandse ondernemingen en vrije beroepen die wegens een niet-aangifte of een laattijdige aangifte van ambtswege zijn aangeslagen.³⁸ Het bepalen van deze belastbare winst of baten wordt geregeld in artikel 182 KB/WIB 1992. Het bedrag van de vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 19.000 euro.³⁹ De belastingplichte die op deze manier van ambtswege wordt aangeslagen, zal zich kunnen verzetten door een tegenbewijs te leveren.⁴⁰

3.4.2 Omgekeerde bewijslast

18. De administratie bepaalt de belastbare grondslag op grond van de gegevens waarover zij beschikt.⁴¹ Net omdat het de administratie is die de belastbare inkomsten bepaalt, wordt de bewijslast omgekeerd. Bij een gewone taxatie rust de bewijslast op de schouders van de administratie maar bij de aanslag van ambtswege behoort het aan de belastingplichtige het bewijs van het juiste bedrag te leveren.⁴² Aan een aanslag van ambtswege kleeft een vermoeden van juistheid. Wil een belastingplichtige er tegen

³⁶ J. VAN DYCK, *aanslag van ambtswege en vergelijkingsmethode*, Brussel 6 mei 1999, Fisc., nr. 712, 12.

³⁷ Art. 342, §2 WIB 1992.

³⁸ Art. 342, §3 WIB 1992.

³⁹ Art. 182 §2 KB/WIB 1992.

⁴⁰ Cf. *Infra* nr. 18.

⁴¹ Art. 351 WIB 1992.

⁴² Art. 352 WIB 1992.

opkomen, dan komt het aan hem toe om - via overlegging van bewijskrachtige gegevens - het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten te bewijzen. Maar er is ook nog een ander redmiddel : de belastingplichtige kan de willekeurigheid van de aanslag inroepen door aan te tonen dat de Administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste gegevens heeft gebaseerd, of nog uit juiste gegevens gevolgtrekkingen heeft gemaakt die niet te verantwoorden zijn.⁴³

Het is meteen duidelijk dat de belastingplichtige bij een ambtshalve aanslag een zware bewijslast wordt opgelegd en dat hij er vaak niet in zal slagen om dergelijke aanslag te counteren. Toch bestaan er enkele manieren om alsnog aan de aanslag te ontkomen. Een eerste manier werd reeds vermeld en staat in artikel 352 WIB:

*Indien hij ambtshalve is aangeslagen behoort het aan de belastingplichtige het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de belastbare inkomsten en van de andere te zijnen name in aanmerking komende gegevens.*⁴⁴

De belastingplichtige kan dus bijvoorbeeld op basis van zijn boekhouding het juist bedrag van de belastbare inkomsten bewijzen. Een tweede manier bestaat erin aan te tonen dat de ambtshalve aanslag willekeurig is. Indien blijkt dat de administratie willekeurig is opgetreden bij het weerhouden van de gegevens, moet de aanslag immers worden vernietigd.⁴⁵ Zoals reeds vermeld moet de bealastingplichtige aantonen dat bijvoorbeeld een taxatie op basis van tekenen en indiciën willekeurig is⁴⁶ alsook dat de drie belastingplichtigen waarmee vergeleken werd niet soortgelijk zijn.⁴⁷

Een derde manier bestaat erin de rechtsgrond te betwisten op basis waarvan tot een aanslag van ambtswege wordt overgegaan. Indien de belastingplichtige bijvoorbeeld bewijst dat hij wel een tijdige aangifte had gedaan, dan is de aanslag van ambtswege onrechtmatig.⁴⁸ Daarnaast zal de aanslag niet kunnen worden gevestigd in de gevallen omschreven in het tweede lid van artikel 352 WIB:

⁴³ Cass. 9 februari 1999, *Fisc.* nr. 699, 18.

⁴⁴ Art. 352 WIB 1992.

⁴⁵ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 265.

⁴⁶ Cf. *supra* nr. 15.

⁴⁷ Cf. *supra* nr. 16.

⁴⁸ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 265.

Het behoort evenwel aan de administratie dat bewijs te leveren indien:

- *de belastingplichtige aantoont dat wettige redenen hem hebben belet de in artikel 315, eerste en tweede lid vermelde boeken, bescheiden en registers of de in artikel 315bis, eerste tot derde lid, vermelde dossiers, dragers of gegevens over te leggen of op grond van artikel 316 gevraagde inlichtingen binnen de gestelde termijn te verstrekken of binnen de in artikel 346 gestelde termijn te antwoorden op het erin bedoelde bericht;*
- *de aanslag op de grondslag vermeld in het in artikel 346 bedoelde bericht werd gevestigd voor het verstrijken van de in dat artikel vermelde termijn omdat de rechten van de Schatkist in gevaar verkeerden.*

Kortom als de belastingplichtige kan aantonen dat er wettige redenen waren voor het niet tijdig antwoorden op het rectificatiebericht, voor het niet-voorleggen van de boeken, bescheiden en registers of voor het niet-antwoorden op gestelde vragen, dan kan de administratie niet overgaan tot een ambtshalve aanslag. Eveneens staat duidelijk in artikel 352, 2^e lid, 2^o WIB 1992 dat de omkering van de bewijslast niet geldt als de aanslag werd gevestigd voor het verstrijken van de wachttermijn volgend op een rectificatiebericht omdat de rechten van de schatkist in gevaar waren.⁴⁹

⁴⁹ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 266.

4. Gevolg van de willekeur

4.1 Basisprincipe

19. Het juridische gevolg van een willekeurige aanslag van ambtswege is dat hij niet kan worden verbeterd maar dat de aanslag wordt vernietigd.⁵⁰ Hieruit volgt dat een willekeurige aanslag in principe niet voor hertaxatie in aanmerking komt. Zoals reeds gezegd, is er sprake van willekeur wanneer de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of op onjuiste feiten heeft gesteund of nog uit de juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid.⁵¹

4.1.1 Hertaxatie

20. Ondanks het duidelijk gevolg van een willekeurige aanslag⁵² zal verder in dit werk blijken dat dit toch ernstig moet worden genuanceerd. Het is nl. zo dat de belastingplichtige na de vernietiging van de aanslag er nog niet van af is.⁵³ De wetgever heeft namelijk voorzien in een hertaxatieprocedure die in bepaalde gevallen kan worden gebruikt ondanks de vernietiging van de aanslag omwille van de willekeur. Wat betreft de vernietiging van een aanslag stelt de hertaxatieprocedure in artikel 355 WIB:

*“Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds is verlopen, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen.”*⁵⁴

De nieuwe aanslag moet volgens artikel 355 WIB worden gevestigd ‘op grond van dezelfde of op een gedeelte van dezelfde belastingelementen’. Wat de wetgever nu precies heeft bedoeld met ‘belastingelementen’ werd door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 12 februari 2004 verduidelijkt als ‘*alle positieve en negatieve materiële elementen die de belastbare grondslag vormen*’. Het is weliswaar zo dat de administratie het recht heeft om

⁵⁰ Cass. van 12 februari 2004, *FJF*, 2004/168. Zie ook: Cass. 28 november 1961, *Ollevier*, Bull. 400, 1849.

⁵¹ Cass. van 7 december 2000, Arr. Cass. 2000, 675.

⁵² De vernietiging van de aanslag en de ‘onmogelijkheid’ tot hertaxatie.

⁵³ Zie *supra* nr. 23-29.

⁵⁴ Art. 355 WIB 1992

bij de hertaxatie andere bewijselementen of nieuwe vergelijkingspunten in te roepen.⁵⁵ Omtrent deze zienswijze van de administratie zijn de meningen echter verdeeld. Deze tegenstrijdigheden worden verder in de werk aangehaald en besproken.⁵⁶ Onze conclusie is alvast dat de administratie niet de mogelijkheid heeft om aan de hand van aanvullende of nieuwe bewijsmiddelen een hertaxatie door te voeren. Deze opvatting is onder andere een toepassing van de theorie van het gezag van gewijsde dat stelt dat een belasting niet kan worden gevestigd als hij niet verzoenbaar is met een andere belasting opgelegd door een eerdere rechterlijke beslissing.⁵⁷ Het gezag van gewijsde is dus enkel verbonden aan een uitspraak van de rechter en niet aan een beslissing van de directeur. Als een directeur een aanslag vernietigt wegens gebrek aan bewijs dan wordt de theorie van het gezag van gewijsde niet toegepast om een vervangende aanslag (met nieuwe of aanvullende bewijselementen) te weigeren.⁵⁸

21. Naast de hertaxatie heeft de de fiscus nog de mogelijkheid om een subsidiaire aanslag te vestigen. Het komt erop neer dat wanneer de fiscus een procedurefout maakt en de aanslag door de fiscale rechtbank wordt vernietigd, de fiscus alsnog een vervangende aanslag kan vestigen. Het is immers zo dat de belastingplichtige door een misverstand van de administratie niet mag ontsnappen aan een belasting die hij wettelijk verschuldigd is. De regelgeving met betrekking tot een aanvullende of subsidiaire aanslag staat in artikel 356 WIB 1992. De belangrijkste voorwaarde om een subsidiaire of vervangende aanslag te vestigen staat in artikel 356 WIB en is gelijkaardig aan deze van de hertaxatie: *“De administratie kan een subsidiaire aanslag onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.”*⁵⁹ Aan de hand van deze bepaling is het niet mogelijk een subsidiaire aanslag te vestigen op grond van andere belastingelementen.

Daarnaast is het ook niet mogelijk om nieuwe onderzoeksdaden te stellen. Dit betekent dat de administratie geen nieuwe of aanvullende bewijsmiddelen mag hanteren. Zo heeft de

⁵⁵ Com. IB 355/28

⁵⁶ Zie *supra* nr. 23 - 31.

⁵⁷ Tiberghien, *“Handboek voor fiscaal recht 2008”*, Mechelen, Kluwer, 2008, 34.

⁵⁸ A. Doolaage, *“L’embarras du choix? Over het toepassingsgebied van de ‘vervangende’ aanslag”* in M. DE BUSSCHER, B. DE GROOTE, J. DE PUYDT, A. DOOLAEGE, E. FORRIER, P. Taelman & W. VAN EECKHOUTTE (eds.) *“Liber Amicorum Rogier De Corte, Kan dit nog?”*, Mechelen, Kluwer, 2007, 179.

⁵⁹ Art. 356 WIB 1992

rechtbank van Gent op 28 november 2011 geoordeeld dat een subsidiaire aanslag nietig was omdat de administratie naar aanleiding van het voorleggen van de subsidiaire aanslag nieuwe onderzoeksdaten had gesteld. De administratie had inzonderheid gepoogd de procedurefout die erin bestond haar bericht van wijziging niet te motiveren op te vangen door naar aanleiding van de procedure subsidiaire aanslag een nieuw bericht van wijziging te sturen. Daarbij maakte zij evenwel gebruik van motieven die lieten blijken dat deze het resultaat waren van onderzoeksdaten gesteld buiten de gewone aanslag-en onderzoekstermijnen.⁶⁰

22. Een andere benadering bestaat er in dat een ontoereikende bewijsvoering niet als "een schending van de wet" wordt gekwalificeerd waardoor de artikelen 355 en 356 überhaupt niet toegepast kunnen worden. Een hertaxatie is niet mogelijk indien de oorspronkelijke aanslag ongedaan werd gemaakt, louter om het feit dat de administratie niet het bewijs had geleverd van het bestaan van belastbare inkomsten in hoofde van de belastingplichtige.⁶¹ In zo'n geval zou de vervangende aanslag, om wel bewijskrachtig te zijn, moeten worden gebaseerd op andere materiële elementen dan de oorspronkelijke aanslag. Dit laatste wordt echter uitdrukkelijk verboden door artikel 355 & 356 WIB 1992.⁶²

23. De conclusie zou kunnen zijn dat indien de initiële aanslag een willekeurige aanslag is - de nieuwe taxatie - die per definitie dient te worden gevestigd op basis van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als deze in de initiële willekeurige taxatie – derhalve in elk geval ook willekeurig is. Deze conclusie is nogal kort door de bocht en zou een hertaxatie of subsidiaire aanslag op basis van de oorspronkelijke willekeurige taxatie onmogelijk maken. Er dringt zich een analyse van een aantal belangrijke arresten van het Hof van Cassatie op om de conclusie ernstig te nuanceren.

4.1.2 Nuancering

24. In dit deel wordt nagegaan of een hertaxatie of een subsidiaire aanslag mogelijk is na een oorspronkelijke willekeurige aanslag. Er is een evolutie in de rechtspraak merkbaar

⁶⁰ SANDRA, J. en VANCOLEN, S., "Subsidiaire aanslag – niet geslaag in tweede zit is gebuisd!", *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2012

⁶¹ Cass. 10 december 2009 aangehaald door DE TROYER, I. en Vandenberghe, L., "*Fiscale procedure inkomstenbelastingen*", Antwerpen, Intersentia, 2010, 157.

⁶² DE TROYER, I. en Vandenberghe, L., "*Fiscale procedure inkomstenbelastingen*", Antwerpen, Intersentia, 2010, 157.

waarbij de standpunten nogal verschillend zijn. Het resultaat zal uiteindelijk leiden tot het eerder radicale standpunt dat een hertaxatie niet mogelijk is na de integrale vernietiging van de oorspronkelijke aanslag.

Daarna wordt gekeken of een nieuwe taxatie mogelijk is indien er aanvullende of nieuwe bewijsmiddelen voorhanden zijn. Ook daar zijn de meningen nogal verdeeld. Het standpunt dat ons inziens als meest logische wordt aanzien, is dat deze nieuwe bewijsmiddelen er niet kunnen voor zorgen dat er een nieuwe aanslag wordt gevestigd. We baseren ons daarvoor op de theorie van gezag van gewijsde.

4.1.2.1 Hof van Cassatie 23 oktober 1964⁶³

25. Het eerste belangrijke arrest is er één van het Hof van Cassatie en dateert al van 23 oktober 1964. Het gevolg van dit arrest is dat een willekeurige aanslag nu toch kan worden gehertaxéerd indien een andere bewijsvoering wordt gehanteerd. Het komt er dus op neer dat de administratie andere bewijsmiddelen mag gebruiken om dezelfde belastbare grondslag te bewijzen. Dit ondanks het feit dat de nieuwe aanslag moet gevestigd worden op dezelfde belastingelementen.⁶⁴ Een eenvoudig voorbeeld is terug te vinden in een uitspraak van het Hof van Beroep te Antwerpen op 21 april 1998. Zo oordeelde het Hof van Beroep dat een initiële aanslag op basis van feitelijke vermoedens, die als willekeurig werd bevonden, gehertaxéerd kan worden middels een - weliswaar niet-willekeurige - toepassing van de vergelijkingsmethode met drie soortgelijke belastingplichtigen.⁶⁵

4.1.2.2 Hof van Cassatie 12 februari 2004

26. Een ander belangrijk arrest is er ook één van het Hof van Cassatie en dateert van 12 februari 2004. Met dit arrest wordt het eerdere standpunt van het Hof van Cassatie⁶⁶ gewijzigd. Hier oordeelt het Hof dat een hertaxatie niet mogelijk is indien de willekeurige elementen die bij de initiële taxatie aanwezig waren niet worden weggelaten bij de hertaxatie. Het is met andere woorden wel mogelijk te hertaxeren indien de willekeurige

⁶³ Cass. 23 oktober 1964 aangehaald door LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., "Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?", *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁶⁴ LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., "Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?", *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁶⁵ LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., "Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?", *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁶⁶ Zie hierover oa: Cass. van 23 oktober 1964.

basis wordt weggenomen.⁶⁷ Ons inziens is het op basis van deze uitspraak van het Hof van Cassatie dus niet mogelijk te hertaxeren als de oorspronkelijke aanslag integraal werd vernietigd.

In casu ging het over een belastingplichtige die van ambtswege werd aangeslagen. De administratie had de opbrengsten die de belastingplichtige had gerealiseerd in een tijdvak van vier maanden geëxtrapoleerd naar een periode van één jaar. De belastingplichtige diende hiervoor bezwaar in waarna de gewestelijke directeur de meerwinst gedeeltelijk verminderde. De beoordeling van het Hof van Cassatie was de volgende:

*"Dat dezelfde belastingelementen alle positieve en negatieve materiële elementen zijn die de belastbare grondslag vormen. Dat dit uitsluit dat een hertaxatie zou worden overwogen wanneer, zoals te deze het hof van beroep oordeelt dat de meerwinst die als basis diende voor de taxatie willekeurig was vastgesteld, beslist dat de aanslag 'steunt op onjuiste gegevens' en de aanslag teniet doet (...)"*⁶⁸

Aangezien de administratie na het bezwaar beslist heeft om het willekeurige element namelijk de extrapolatie van de opbrengsten van vier maanden naar één jaar uit de belastbare grondslag te halen, zou dit in principe toch een geldige aanslag moeten zijn. Uit deze rechtspraak blijkt echter dat dit niet het geval is. Het Hof volgt hier het klassieke basisprincipe dat bij een aanslag van ambtswege die aangetast is door willekeur de volledige aanslag moet worden vernietigd, zelfs wanneer de willekeur maar op een gedeelte van de belastbare grondslag slaat. Dit zou dan betekenen dat een aanslag die slechts op één gedeelte willekeurig is niet meer voor hertaxatie in aanmerking komt.⁶⁹ Ons inziens is dit niet de bedoeling van de wetgever geweest en zou een hertaxatie mogelijk moeten zijn zolang de willekeurige elementen uit de belastbare grondslag worden geweerd.⁷⁰ Voor alle duidelijkheid de conclusie van dit arrest luidt dat een aanslag die integraal is vernietigd niet voor hertaxatie in aanmerking komt. Hier kan gewezen worden op het klassieke voorbeeld waarbij de omzet van een restaurant werd bepaald aan de hand van het aantal servetten.

⁶⁷ LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., "Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?", *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁶⁸ Cass. van 12 februari 2004, *FJF*, 2004/168.

⁶⁹ A. Doolaeghe, "L'embarras du choix? Over het toepassingsgebied van de 'vervangende' aanslag" in M. DE BUSSCHER, B. DE GROOTE, J. DE PUYDT, A. DOOLAEGE, E. FORRIER, P. Taelman & W. VAN EECKHOUTTE (eds.) *"Liber Amicorum Rogier De Corte, Kan dit nog?"*, Mechelen, Kluwer, 2007, 186.

⁷⁰ Zie *supra* nr. 31.

Het logische gevolg was een willekeurige aanslag. Aangezien de volledige omzet willekeurig werd bevonden is het niet mogelijk nog te hertaxeren.

4.1.2.3 Hof van Cassatie 10 december 2009⁷¹

27. In het verlengde van deze rechtspraak brengt een recentere uitspraak van het Hof van Cassatie nog meer duidelijkheid. Het gaat meer bepaald om een arrest van het Hof van Cassatie van 20 december 2009. De situatie is de volgende: mevrouw Y van een getrouwd koppel oefent een zelfstandige activiteit uit maar deze is verlieslatend. Meneer X trok daarom dit verlies af van zijn beroepsinkomsten. De fiscus betwist echter het bewijskrachtig karakter van de boekhouding in verband met de zelfstandige activiteit van mevrouw Y. De fiscus meent daardoor het verlies, zoals dat uit de boekhouding blijkt, te kunnen herleiden tot het bedrag van de brutowinst van mevrouw Y. Met andere woorden een nulresultaat zodat meneer X niet de mogelijkheid heeft tot een verliesaftrek.

De fiscus is echter bij de initiële aanslag slordig te werk gegaan en heeft de beroepskosten op een ongemotiveerde en arbitraire⁷² wijze herleid. De rechtbank van eerste aanslag heeft de aanslag dan ook vernietigd wegens willekeur. Vervolgens werd er gehertaxeerd op basis van artikel 355 WIB 1992 en dit keer met volgende motivering: “wegens het gebrek aan bewijskrachtige boekhouding nam de fiscus geen beroepskosten en geen brutowinst in hoofde van de vrouw in aanmerking.” Deze hertaxatie was geldig aangezien het willekeurig element werd weggehaald in de nieuwe aanslag.⁷³

Hieruit volgt dat als een aanslag is vernietigd wegens schending van een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de prescriptie⁷⁴, een nieuwe aanslag kan worden gevestigd op grond van dezelfde belastingelementen of een gedeelte ervan. Dit impliceert dat de administratie slechts tot hertaxatie kan overgaan wanneer de aanslag vernietigd of ontheven wordt wegens de schending van een wettelijke regel, maar dat de administratie zulks niet kan indien de aanslag is vernietigd of ontheven omdat de directeur

⁷¹ Cass. 20 december 2009 aangehaald door LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., “Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?”, *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁷² Eigen onderlijning

⁷³ LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., “Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?”, *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011.

⁷⁴ Verjaring.

of fiscale rechter oordeelt dat de door de fiscus belaste inkomsten niet belastbaar zijn of dat de door de belastingplichtige aangegeven bedrijfslasten, die door de belastingadministratie werden verworpen, wel degelijk fiscaal aftrekbaar zijn.⁷⁵

28. In een parlementaire vraag van mevrouw Pieters is er ook nog eens duidelijk te lezen wat de gevolgen zijn van een willekeurige aanslag van ambtswege. Mevrouw Pieters vroeg hoe het begrip willekeur precies werd omschreven en wat de juridische gevolgen waren. Het antwoord is duidelijk:

*Nietigheid is het gevolg van een overtreding van een substantiële of op straffe van nietigheid voorgeschreven procedureregulering of het gevolg van willekeur bij het vestigen van de aanslag. In fiscale zaken wordt de nietigheid of de willekeurigheid van de aanslag getoetst aan de hand van de feitelijke gegevens van de betwisting. Het gevolg van de nietigheid van de aanslag om een andere reden dan de overtreding van een regel betreffende de verjaring is dat deze aanslag als niet bestaande wordt beschouwd. De administratie heeft dan de mogelijkheid om een vervangende aanslag te vestigen met toepassing van artikel 355, WIB 1992, of om een subsidiaire aanslag met toepassing van artikel 356, WIB 1992, ter beoordeling voor te leggen aan het gerecht. Wanneer de willekeurigheid van een ambtshalve gevestigde aanslag wordt vastgesteld, is het vaststaande rechtspraak dat de aanslag in zijn geheel wordt vernietigd. Willekeur is dus een grond tot vernietiging van de aanslag.*⁷⁶

4.1.2.4 Hof van Cassatie 3 maart 1973

29. In dit arrest is er geoordeeld dat een hertaxatie mogelijk is ondanks het gezag van gewijsde⁷⁷ van een arrest. Het is niet omdat de oorspronkelijke aanslag integraal werd vernietigd wegens willekeur dat een hertaxatie onmogelijk is. De administratie mag (op basis van dit arrest) een nieuwe aanslag vestigen aan de hand van aanvullende of nieuwe

⁷⁵ Cass. 10 december 2009.

⁷⁶ Vr. en Antw. Kamer, 20 januari 2004, nr. 04/227 (Vr. nr. 277 mevrouw PIETERS).

⁷⁷ Met gezag van gewijsde wordt de bindende kracht van een vonnis of arrest aangeduid. Deze houdt in dat de beslissing voor partijen bindend is en dat met name in latere processen tussen dezelfde partijen onbetwistbaar vastligt wat de rechter omtrent de rechtsbetrekking tussen deze partijen in de uitspraak heeft beslist. <http://www.elfri.be/gezag-en-kracht-van-gewijsde>

bewijsmiddelen. De samenvatting van het arrest van het Hof van Cassatie van 3 maart 1973 luidt als volgt:

“Het gezag van gewijsde van een arrest, waarbij een ambtshalve gevestigde aanslag nietig verklaard is op grond dat de belastbare grondslag willekeurig werd vastgesteld, verhindert niet dat een nieuwe aanslag wordt gevestigd op dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, zelfs indien deze reeds bekend waren bij de oorspronkelijke aanslag of door andere bewijsmiddelen aangebracht werden.”⁷⁸

30. Ondanks dat dit arrest duidelijk een nieuwe aanslag op basis van andere bewijsmiddelen niet verhindert, sluiten wij ons aan bij de visie van DOOLAEGE. Deze auteur stelt dat de partij, tegen wie het aangevulde bewijs of nieuwe bewijs wordt ingeroepen, zich kan beroepen op het gezag van gewijsde. Het gezag van gewijsde strekt er zich immers toe dat een uitspraak van een rechter⁷⁹ niet telkens opnieuw in vraag wordt gesteld, bijvoorbeeld door het meermaals aanvoeren van nieuwe bewijsmiddelen. Eenmaal de fiscus de kans heeft gekregen om haar zienswijze te staven en de bewijsvoering is ontoereikend gebleken dan moet het daar bij blijven.⁸⁰ Er wordt hier nogmaals op gewezen dat als een directeur een aanslag vernietigt wegens gebrek aan bewijs dan wordt de theorie van het gezag van gewijsde niet toegepast om een vervangende aanslag (met nieuwe of aanvullende bewijselementen) te weigeren.⁸¹

De conclusie luidt dan ook dat het gezag van gewijsde de fiscus verhindert om een nieuwe aanslag te vestigen aan de hand van aanvullende of nieuwe bewijselementen na een rechterlijke uitspraak.

4.1.2.5 Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen op 17 april 2013

31. De samenvatting van het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Aarlen bevestigt nog eens dat het mogelijk is een subsidiaire aanslag te vestigen ondanks dat de oorspronkelijke aanslag werd vernietigd wegens willekeur. Een eventuele herbelasting is echter enkel mogelijk indien het mogelijk is zich te steunen op een gedeelte van de

⁷⁸ Cass. 3 maart 1973.

⁷⁹ Eigen onderlijning.

⁸⁰ A. Doolaëge, “L’embarras du choix? Over het toepassingsgebied van de ‘vervangende’ aanslag” in M. DE BUSSCHER, B. DE GROOTE, J. DE PUYDT, A. DOOLAEGE, E. FORRIER, P. Taelman & W. VAN Eeckhoutte (eds.) , “*Liber Amicorum Rogier De Corte, Kan dit nog?*”, Mechelen, Kluwer, 2007, 179.

⁸¹ Cf. *supra* nr. 20.

elementen waarop de oorspronkelijke aanslag steunde, zonder dat de subsidiaire aanslag zelf ook willekeurig is. Dit betekent dat het principe van een subsidiaire aanslag verenigbaar is met de vernietiging wegens willekeurige redenen van de oorspronkelijke aanslag.⁸²

4.1.3 Conclusie

32. Het is voor de belastingplichtige een interessante piste om de willekeur in te roepen. Indien de willekeur gegrond is dan zal dit leiden tot een vernietiging van de aanslag. Ondanks dat de administratie op basis van artikel 355 en 356 WIB 1992 een herkansing heeft en dus haar huiswerk opnieuw kan maken, zal dit meestal niet vanzelfsprekend zijn. Een hertaxatie of een subsidiaire aanslag na een willekeurige oorspronkelijke aanslag is slechts mogelijk als de willekeurige elementen in de nieuwe aanslag afwezig blijven. Daarenboven mag de administratie niet uit het oog verliezen dat de nieuwe aanslag moet worden gevestigd op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan en dit ten name van dezelfde belastingsschuldige. Het wegwerken van de willekeurige elementen in de nieuwe aanslag is de voor de fiscus geen sinecure. Denk daarbij bijvoorbeeld maar aan volgende situatie: de administratie heeft een aanslag gevestigd maar deze is vernietigd wegens willekeur. De administratie heeft nu de kans om een nieuwe aanslag te vestigen en de willekeurige elementen eruit te halen. Helaas zijn de onderzoekstermijnen reeds verstreken en in het dossier zelf zit onvoldoende bewijs om een nieuwe aanslag – op dezelfde belastingelementen en ten name van dezelfde belastingplichtigen – te vestigen. Door middel van dit voorbeeld komen we aan bij een delicaat en veel besproken onderwerp, namelijk of de administratie wel kan hertaxeren door een substitutie van bewijsmiddelen. Zoals gezegd, heeft de fiscus eenmaal de kans gekregen om een de nodige bewijsmiddelen te verzamelen. Het gezag van gewijsde verzet er zich dan ook tegen een hertaxatie of een subsidiaire aanslag op basis van aanvullende of nieuwe bewijsmiddelen na een rechterlijke uitspraak.

⁸² Rb. Aarlen 4 april 2013.

5. Bedenkingen

5.1 Ontheffing of vernietiging?

33. De administratie heeft de mogelijkheid om bij de vestiging van een belasting af te wijken van de gegevens die de belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. De administratie moet dan een specifieke procedure volgen die in het bijzonder tot doel heeft een dialoog met de belastingplichtige uit te lokken.⁸³ Het betreft hier de zogenaamde rectificatieprocedure en deze wordt uitgewerkt in artikel 346 WIB 1992. Voor de details van deze procedure kan de lezer artikel 346 WIB 1992 ontleden maar voor dit werk komt een uitgebreide analyse niet aan de orde. Het belangrijkste kenmerk van de rectificatieprocedure is dat de administratie hiervoor een rectificatiebericht of bericht van wijziging moet sturen naar de belastingplichtige. Het is in dit opzicht dat er een sanctie is voor een willekeurige wijziging van de aangifte. Zoals reeds gezegd zal een willekeurige aanslag van ambtswege leiden tot de vernietiging van de aanslag. Maar dit is niet het geval bij een willekeurige wijziging van de aangifte. Een uitspraak van Hof van Beroep te Bergen op 16 november 2007 is een mooi voorbeeld van wat hier wordt bedoeld.

De relevante feiten zijn de volgende: de administratie baseerde zich op feitelijke vermoedens en had de door een belastingplichtige aangegeven winst verhoogd. Deze verhoging blijkt evenwel willekeurig te zijn. Aan het Hof van Beroep te Bergen wordt gevraagd wat hiervan het gevolg is : de nietigverklaring van de aanslag (zoals de belastingplichtige beweert) of de gedeeltelijke ontheffing van de aanslag ten belope van de willekeurige verhoging van de winst (zoals de Administratie stelt) ?

Volgens het Hof heeft de belastingplichtige gelijk indien het om een aanslag van ambtswege zou zijn gegaan : als de Administratie in het kader van een dergelijke aanslag onterechte gevolgen trekt uit juiste feiten, dan is het geheel van de aanslagprocedure willekeurig en moet de aanslag bijgevolg worden vernietigd.

Maar anders is het wanneer het (zoals in casu) gaat om een wijziging van de aangifte van de belastingplichtige: als het willekeurig karakter wordt vastgesteld van de feitelijke vermoedens op basis waarvan de Administratie de wijziging van de aangifte heeft

⁸³ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 251.

doorgevoerd, dan moet de aanslag niet integraal worden vernietigd, maar slechts gedeeltelijk worden ontheven ten belope van de belasting op de onwettige verhoging van de belastbare inkomsten.

Dit verschil in gevolg vindt volgens het Hof zijn rechtvaardiging in het feit dat, als het om de rectificatieprocedure gaat, een willekeurige wijziging van de naar vorm en termijn regelmatig ingediende aangifte niet belet dat de belastingplichtige moet worden belast op de inkomsten en andere gegevens die hij zelf op regelmatige wijze heeft aangegeven.

Het Hof besluit dat de aanslag in casu slechts moet worden ontheven in de mate waarin de aanslag rekening houdt met een hogere winst dan door de belastingplichtige aangegeven.⁸⁴

De conclusie van deze uitspraak luidt dan ook dat een willekeurige wijziging van aangifte enkel zal leiden tot een gedeeltelijke ontheffing. Anders is het bij een willekeurige aanslag van ambtswege, deze wordt integraal vernietigd.

5.2 Wat met de voorheffingen na een willekeurige aanslag?

34. Zoals reeds gezegd, moet een willekeurige aanslag worden vernietigd maar wat moet er dan gebeuren met de voorheffingen die reeds betaald zijn? De rechtspraak is het alleszins niet altijd eens over de gevolgen voor de voorheffingen en voorafbetalingen die de belastingplichtige reeds aan de fiscus heeft afgedragen. Zo heeft het Hof van Beroep te Gent geoordeeld dat de vernietiging van de willekeurige aanslag tot gevolg heeft dat de Staat al die voorheffingen en voorafbetalingen meteen moet teruggeven. Het Hof van Cassatie is het daar echter niet mee eens waardoor deze opvatting van het Hof van Beroep te Gent niet in overéénstemming is met de rechtspraak van het Hof van Cassatie.⁸⁵

De feiten voor de uitspraak van het Hof van Beroep te Gent op 6 april 1995 waren de volgende: de fiscus had laten opmerken dat hij in geval van gehele vernietiging van de aanslag, het recht had de voorheffingen en voorafbetalingen te behouden als voorschot op de nog te vestigen vervangende aanslag op basis van artikel 355 WIB 1992. Het Hof overweegt dat het bestaan en het bedrag van de belastingschuld slechts kan vaststellen, voor zover de aanslag als titel overeenkomstig de wettelijke vormen regelmatig totstandgekomen is. Wanneer de betwiste aanslag nietig is wegens schending van artikel

⁸⁴ Bergen 16 november 2007, *Fisc.* 1099, 16.

⁸⁵ *Fiscoloog*, nr. 522, 9.

351 WIB 1992⁸⁶, meent het Hof niet zonder schending van artikel 355 WIB 1992⁸⁷ te kunnen beslissen dat de fiscus de voorheffingen en voorafbetalingen mag behouden als voorschot op de desgevallend nog te vestigen nieuwe aanslag. Het Hof concludeert met andere woorden dat het behouden van de voorheffingen en voorafbetalingen een schending van artikel 355 WIB 1992 is. Daarmee geeft het Hof de fiscus, in dit geval, ongelijk en moet er een teruggave gebeuren.⁸⁸

Deze beslissing lijkt niet in overeenstemming te zijn met de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Dit Hof is van oordeel dat de vestiging van een nieuwe aanslag⁸⁹ voor de Administratie een verplichting is. Daaruit volgt dat een Hof van Beroep het bestaan en het bedrag van een belastingschuld slechts kan vaststellen, en de uit die vaststelling eventueel volgende teruggave van een gestorte bedrijfsvoorheffing slechts kan bevelen, voor zover de rechters aannemen dat de betwiste aanslag als titel, overeenkomstig de wettelijke vormen, regelmatig totstandgekomen is (Cass., 4 december 1987, *R.W.*, 1987-88, 1058)⁹⁰. Het Hof van Cassatie komt met andere woorden juist tot de omgekeerde gevolgtrekking van die van het Hof van Beroep te Gent.⁹¹

35. Een recenter arrest van het Hof van Cassatie maakt de verwarring compleet. Er wordt alweer een ander standpunt ingenomen waardoor de teruggave van de voorheffingen en voorafbetalingen wel zou geoorloofd zijn. Het Hof van Cassatie was met de uitspraak van 19 februari 1998 van oordeel dat artikel 355 WIB 1992⁹² de Administratie toelaat een, niet met toepassing van een verjaringsregel, nietig verklaarde aanslag te vervangen door een nieuwe aanslag. Daaruit volgt niet dat het Hof van Beroep, wanneer het aanneemt dat de aanslag niet regelmatig is tot stand gekomen en derhalve geen uitspraak kan doen over het bestaan en het bedrag van de belastingschuld, moet beslissen dat de gestorte voorheffingen of

⁸⁶ Aanslag van ambtswege.

⁸⁷ Nieuwe aanslag.

⁸⁸ Gent 6 april 1995, *fisc.* nr. 522, 9.

⁸⁹ Artikel 355 WIB 1992.

⁹⁰ Zie hierover ook onder andere: Antwerpen 15 december 1992.

⁹¹ *Fiscoloog*, nr. 522, 9

⁹² Nieuwe aanslag.

voorafbetalingen door de Administratie behouden worden als voorschot op een nieuwe eventuele aanslag.⁹³

Het Hof heeft hier zijn opvatting volledig veranderd waardoor een teruggave alsnog mogelijk werd. Wij zijn echter dezelfde mening van VAN CROMBRUGGE toegedaan dat dit arrest van het Hof van Cassatie een misvatting is. Op grond van het openbare orde karakter⁹⁴ van de fiscale wet is de fiscus wel degelijk *verplicht* om bij toepassing van artikel 355 W.I.B. 1992 een nieuwe aanslag te vestigen. Wanneer die nieuwe aanslag, waartegen opnieuw bezwaar is ingediend, dan formeel regelmatig is, kan hij door het Hof van Beroep ten gronde worden onderzocht.⁹⁵

Ondanks dat het Hof van Cassatie het geweer al meermaals van schouder heeft verlegd zijn wij toch de mening toegedaan dat een teruggave van de voorheffingen en voorafbetalingen niet aan de orde is na een vernietiging van de aanslag. De voorheffingen en voorafbetalingen worden behouden als voorschot op de nieuwe aanslag. Éénmaal deze is gevestigd, kan hij ten gronde onderzocht worden maar tot die tijd is een teruggave niet mogelijk omdat er geen wettelijke titel voorhanden is.

5.3 Aanslag van ambtswege in de lokale belastingen?

36. Zoals reeds gezegd, is een aanslag van ambtswege facultatief en is de administratie met andere woorden niet verplicht een aanslag van ambtswege op te leggen. Daar de willekeur van toepassing is bij een willekeurige aanslag van ambtswege is het belangrijk om te weten hoe deze procedure in de lokale belastingen wordt geregeld. De conclusie is alvast dat dezelfde regeling toepassing vindt in de lokale belastingen, dat heeft het Hof van Cassatie geoordeeld in zijn arrest van 19 januari 2007.⁹⁶ Voor dit werk is een grondige analyse niet aan de orde maar wordt voor de volledigheid de essentie gegeven.

37. Volgens het Hof beschikt de bevoegde overheid inzake lokale belastingen "over de mogelijkheid [...] te oordelen dat er motieven bestaan om bij gebrek aan aangifte binnen de gestelde termijn toch niet de belasting van ambtswege te vestigen, met name omdat het

⁹³ Cass. 19 februari 1998, *fisc.* nr. 655, 10.

⁹⁴ Een bepaling raakt de openbare orde wanneer ze de wezenlijke belangen van de Staat of van de Gemeenschap treft of de juridische grondslagen vastlegt waarop de economische of morele orde van de samenleving berust (Cass. 28 september 1979).

⁹⁵ *Fiscoloog*, nr. 655, 10.

⁹⁶ Cass. 19 januari 2007; *Fisc.* nr. 1066, p. 8.

mogelijk is de aanslag alsnog te vestigen op grond van een laattijdige aangifte". De lokale overheid hoeft de procedure van aanslag van ambtswege dus niet te volgen, als zij van mening is de aanslag te kunnen vestigen op basis van de gegevens die in de (laattijdige) aangifte voorkomen.⁹⁷

38. Een kleine en terechte nuance wordt gegeven door de Rechtbank te Namen op 27 februari 2008. Samengevat komt het op het volgende neer: ingevolge het arrest van het Hof van Cassatie is de lokale overheid niet verplicht de procedure van aanslag van ambtswege te volgen als de aangifte inzake provincie- of gemeentebelastingen laattijdig of onregelmatig is; maar dan moet de aanslag wel gevestigd worden op basis van de (ongewijzigde) gegevens die in de aangifte voorkomen. Wil zij aan een al dan niet laattijdig ingediende aangifte inzake provincie- of gemeentebelastingen dusdanige wijzigingen aanbrengen, dat de belasting hoger is dan de belasting die uit de gegevens van de aangifte blijkt, dan is zij - wegens het feit dat op het vlak van de lokale belastingen geen wijzigingsprocedure bestaat - alsnog *verplicht* de procedure van aanslag van ambtswege te volgen.⁹⁸

⁹⁷ Cass. 19 januari 2007, *Fisc.* nr. 1107, p. 1.

⁹⁸ Cass. 19 januari 2007, *Fisc.* nr. 1107, p. 1.

6. Beknopt overzicht: willekeurige aanslag of niet?

39. Er is bijzonder veel rechtspraak over de willekeurige aanslag en dat brengt uiteraard talrijke voorbeelden met zich mee. Hier wordt getracht een beknopt overzicht te geven van veel voorkomende gevallen en enkele merkwaardige uitspraken om de lezer een beter inzicht te geven van de praktische uitwerking van de willekeurige aanslag.

6.1 Brussel 30 juni 2005

40. Een eerste voorbeeld toont aan dat de administratie indien zij de keuze heeft om verschillende methoden toe te passen, zij een redelijke verantwoording moet geven voor haar keuze. De relevante feiten zijn de volgende: de taxatieambtenaar gebruikt voor de jaren 1995 en 1996 twee methoden om de belastbare winst van een stoffenhandelaar in het kader van een aanslag van ambtswege te berekenen. Als eerste methode gebruikt hij een financiële afrekening op basis van de bank- en de kasontvangsten. Hijzelf zuivert de privé-ontvangsten eruit. Als tweede methode herberekent hij de belastbare winst aan de hand van de winstmarge van het jaar 1994. Uiteindelijk kiest hij die methode die de hoogste belastbare winst oplevert. Voor 1995 is dat de methode op basis van de bank- en kasontvangsten; voor 1996 de methode op basis van de winstmarge van 1994.

De Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel wijst deze taxatie als willekeurig van de hand. Door te kiezen voor de ene dan wel voor de andere methode naargelang het hoogste resultaat, geeft de taxatieambtenaar zelf blijk van het weinig betrouwbaar karakter van de berekeningen. Dit geldt des te meer doordat de berekeningen volgens de twee methoden tot grote verschillen leiden. Deze verschillen, waarvoor geen enkele rationele verklaring te geven is, tonen op zich het willekeurig karakter van de aanslagen aan. Zij zijn dan ook integraal nietig.⁹⁹

6.2 Gent 18 januari 2006

41. Er is echter geen sprake van willekeur in de gevallen waarin de administratie geen rekening houdt met de informatie waarvan zij geen kennis heeft. Met andere woorden een aanslag van ambtswege is niet willekeurig wanneer de taxatieambtenaar bij de vestiging van

⁹⁹ Brussel 30 juni 2005, *fisc.* nr. 1086, nr. 12.

de aanslag geen rekening hield met een beoordelingsgegeven, wanneer dat gegeven op het tijdstip van de vestiging van de aanslag niet bekend was. Het al dan niet willekeurig karakter van de ambtshalve gevestigde aanslag kan enkel worden getoetst aan de gegevens waarover de aanslagambtenaar op het ogenblik van de aanslag beschikte of kon beschikken.

Zo is er geen sprake van willekeur van de aanslag van ambtswege wanneer de belastingplichtige geen aangifte heeft ingediend en de taxatieambtenaar de beroepskosten forfaitair heeft geraamd, bij gebrek aan een gedetailleerde opgave ervan : uit deze vaststelling volgt dat de taxatieambtenaar op het ogenblik van de vestiging van de aanslag niet bekend was met enige concrete beroepskost, zodat om die reden de aanslag niet willekeurig kon zijn gevestigd.¹⁰⁰

6.3 Luik 2 maart 2009

42. Het volgende voorbeeld toont echter aan dat de administratie wel rekening moet houden met de gegevens waarover zij beschikt of waarover ze kan beschikken op basis van vroegere gegevens.

De relevante feiten zijn de volgende: een man en zijn vrouw oefenen elk een zelfstandige activiteit uit. Hij in bijberoep en zij in hoofdberoep als advocate. Omdat zij geen aangifte indienen, vestigt de Administratie in hoofde van het echtpaar een aanslag van ambtswege. Daarin houdt zij - wat de aftrekbare beroepskosten betreft - enkel rekening met de uitgaven opgenomen in de BTW-aangifte (wat de echtgenoot betreft) en met het wettelijk kostenforfait (wat de echtgenote betreft). Met betrekking tot de sociale bijdragen - waarvan iedereen weet dat zelfstandigen deze moeten betalen¹⁰¹ - brengt de Administratie geen enkel bedrag in rekening (hoewel zij dat bedrag op een redelijke manier had kunnen ramen). De rechtbank van eerste aanleg te Luik heeft dan ook geoordeeld dat dit willekeur is.¹⁰²

43. De rechter wijst erop dat de Administratie de ambtshalve aanslag moet vestigen "op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt" (artikel 351 WIB 1992). Daaruit blijkt volgens de rechter dat de

¹⁰⁰ Gent 18 januari 2006, *Fisc.*, nr. 1023, 9.

¹⁰¹ Eigen onderlijning

¹⁰² Luik 2 maart 2009, *Fisc.*, nr. 1181, 13.

Administratie zich niet kan beperken tot de door haar (op het ogenblik van het vestigen van de aanslag) gekende gegevens *sensu stricto* (zoals de BTW-aangifte). Zij moet tevens rekening houden met de gegevens waarover zij gemakkelijk kan beschikken alsook met de gegevens die duidelijk in rekening moeten worden gebracht en op een redelijke manier kunnen worden geraamd. In casu heeft de Administratie met dergelijke gegevens (de sociale bijdragen) geen rekening gehouden, zodat de aanslag nietig is.¹⁰³ Met andere woorden de ambtshalve aanslag die geen rekening houdt met de sociale bijdragen van zelfstandigen, en die de administratie op een redelijke manier had kunnen begroten, is willekeurig.¹⁰⁴

6.4 Antwerpen 19 januari 1999

44. Dit voorbeeld ligt in het verlengde van het vorige voorbeeld waarbij de willekeur zelfs tweemaal wordt uitgesproken. Het is de tweede redenering tot willekeur die interessant is en die ook regelmatig wordt uitgesproken.¹⁰⁵ De administratie moet rekening houden met de gegevens waarover zij beschikt en meestal beschikt de administratie over een btw-aangifte. Een aanslag kan dus in principe niet arbitrair zijn als deze gebaseerd is op de btw-aangifte van de belastingplichtige.

Het gaat in casu om een belastingplichtige die voor drie aanslagjaren geen aangifte in heeft ingediend. Met als resultaat dat de Administratie voor elk van deze jaren een aanslag van ambtswege vestigt, telkens uitgaande van een belastbare winst van 500.000 F. Zij baseert zich daarvoor enerzijds op het feit dat voor een vroeger aanslagjaar de belastbare winst werd vastgesteld op 498.020 F. En anderzijds op de veronderstelling dat in de drie betrokken jaren de uitbatingsomstandigheden ongewijzigd zijn gebleven. De belastingplichtige vindt dergelijke redenering evenwel willekeurig.

45. Vermoedens zijn gevolgtrekkingen die de rechter uit een bekend feit kan afleiden om te besluiten tot een onbekend feit (cf. art. 1349 B.W.). Uit geen enkel gegeven blijkt dat de taxatieambtenaar zich op enige wijze van de uitbatingsomstandigheden heeft vergewist, of dit vooropgesteld gegeven heeft geverifieerd. Dat de uitbatingsomstandigheden in de drie jaren onveranderd zijn gebleven is dan ook maar een loutere veronderstelling of een

¹⁰³ Luik 2 maart 2009, *Fisc.*, nr. 1181, 13.

¹⁰⁴ DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012, 5.

¹⁰⁵ Zie o.a. Hof van Beroep Gent 1 maart 2003, Hof van Beroep Gent 27 maart 2005.

mogelijkheid. En dus geen "bekend gegeven" in de zin van art. 1349 B.W. waarmee de Administratie kon rekening houden om de vermoedelijke belastbare winst vast te stellen. In die zin zijn de drie betrokken aanslagen dan ook willekeurig.

Maar de aanslagen zijn volgens het Hof bovendien nog op een ander punt willekeurig : uit de gegevens blijkt dat de Administratie voor de betrokken aanslagjaren over concrete gegevens kon beschikken inzake de inkomsten en uitgaven van de belastingplichtige (via BTW-aangiften, loonfiches, ...). Bijgevolg heeft de taxatieambtenaar werkelijk vaststaande en concrete gegevens op grond waarvan de belastbare inkomsten konden worden vastgesteld, volledig genegeerd, zonder enige aanwijsbare reden. Waardoor de aanslag ook op dit punt willekeurig is.¹⁰⁶

6.5 Hof van Cassatie 13 oktober 1997

46. De conclusie uit voorgaand vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen wordt ook nog eens bevestigd door het Hof van Cassatie en zelfs nog uitgebreid. De administratie moet volgens dit arrest geen rekening houden met beroepskosten die niet in de BTW-aangifte terug te vinden zijn. De belastingplichtige en het Hof van Beroep waren nochtans de mening toegedaan dat de administratie rekening had moeten houden met bepaalde beroepskosten maar het Hof van Cassatie heeft dit echter gecounterd.

47. In deze zaak werd een belastingplichtige van ambtswege belast wegens het niet indienen van zijn aangifte in de personenbelasting. Als inkomsten en uitgaven werden de bedragen weerhouden die in de BTW-aangifte werden opgenomen. De belastingplichtige betwist echter deze handelwijze. De taxatiediensten hebben de belastbare grondslag volgens hem willekeurig bepaald, omdat ze geen rekening hielden met de andere uitgaven die normalerwijze in aftrek worden gebracht, zoals huurlasten, financiële kosten en afschrijvingen. Volgens hem kon de taxatiedienst deze kosten ramen aan de hand van de vorige aangiften. Het Hof van Beroep vernietigde vervolgens de taxatie. Het oordeelde dat de taxatiediensten moesten weten dat de belastingplichtige nog andere kosten had gemaakt en dat, door ze te negeren, de belastbare grondslag willekeurig werd bepaald. Vervolgens werd een voorziening in cassatie ingesteld. Het Hof van Cassatie oordeelt dat ten onrechte

¹⁰⁶ Antwerpen 19 januari 1999, *Fisc.*, nr. 705, 11.

tot het willekeurig karakter van de aanslag werd beslist. De taxatiediensten kan niet worden verweten dat er geen raming werd gemaakt van de beroepskosten die niet in de BTW-aangiften werden vermeld. Een dergelijke raming zou immers op haar beurt op onjuiste gegevens zijn gebaseerd, wat de taxatie zeker willekeurig had gemaakt. De Administratie krijgt van Cassatie gelijk.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Cass. 13 oktober 1997 (samenvatting).

7. Besluit

48. Een willekeurige aanslag kan niet beschreven worden door een allesomvattende definitie. Het staat alleszins wel vast dat het begrip zich situeert in de fiscale procedure inzake inkomstenbelastingen en meer bepaald binnen de aanslag van ambtswege. Het is daarenboven ook een veruiterlijking van het redelijkheidsbeginsel.

49. Een belastingplichtige die elke medewerking weigert kan van ambtswege worden aangeslagen. De wetgever geeft door middel van artikel 351 WIB 1992 de administratie de mogelijkheid (niet de verplichting) om een aanslag van ambtswege te vestigen. Het is met betrekking tot deze procedure dat een gevestigde aanslag als willekeurig kan worden beschouwd. Van zodra de belastingplichtige van ambtswege wordt aangeslagen, wordt de bewijslast verlegd van de administratie naar de belastingplichtige. Het is dan aan de belastingplichtige om de juistheid van de gegevens te bewijzen of aan te tonen dat de procedure van aanslag van ambtswege wordt misbruikt. Het komt er met andere woorden voor de belastingplichtige op aan om te bewijzen dat de belastbare grondslag willekeurig is vastgesteld omdat de administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste feiten heeft gebaseerd of nog uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid.

50. Een willekeurige aanslag wordt integraal vernietigd. Na de vernietiging van een aanslag heeft de administratie normaal nog de mogelijkheid om een nieuwe aanslag te vestigen (hertaxatie of subsidiaire aanslag).¹⁰⁸ Maar omdat de administratie zich bij een hertaxatie moet baseren op alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de vernietigde willekeurige aanslag lijkt een nieuwe aanslag niet mogelijk. Zo werd door het Hof van Cassatie op 12 februari 2004 geoordeeld dat het vestigen van een nieuwe aanslag niet mogelijk is omdat de oorspronkelijke aanslag integraal werd vernietigd doordat deze aangetast was door willekeur. Indien de administratie zich dan voor de nieuwe aanslag baseert op een oorspronkelijke willekeurige aanslag, zou de nieuwe aanslag ook willekeurig zijn. Toch is het zo dat de administratie zijn huiswerk opnieuw kan maken. De oplossing daartoe is het vestigen van een nieuwe aanslag op basis van de oorspronkelijke aanslag maar

¹⁰⁸ Dit kan op basis van art. 355 WIB 1992 of art. 356 WIB 1992

daarbij de willekeurige basis niet in aanmerking te nemen. Het zal echter voor de administratie niet evident zijn om deze willekeurige basis buiten beschouwing te laten bij het vestigen van een nieuwe aanslag. Daarenboven heeft de administratie niet de mogelijkheid om nieuwe of aanvullende bewijsmiddelen te leveren naar aanleiding van een nieuwe aanslag wanneer zij heeft gefaald in haar eerdere bewijsvoering.¹⁰⁹ Daarom is het voor de belastingplichtige zeer interessant om bij een bezwaar of gerechtelijke procedure de willekeur in te roepen.

51. De conclusie van deze gevolgen van de willekeurige aanslag is naar ons inziens niet echt billijk. Een nalatige belastingplichtige wordt dan wel van ambtswege aangeslagen maar indien hij met succes de willekeur inroept, is het mogelijk dat de verschuldigde belasting niet meer kan worden gevestigd. Weliswaar als de administratie geen nieuwe aanslag kan vestigen. Het is dan ook duidelijk dat de willekeurige aanslag perverse gevolgen kan hebben waar de brave burger uiteindelijk de dupe van is.

¹⁰⁹ Zie o.a. Rb. Gent 17 maart 2005.

Bibliografie

I. WETGEVING EN PARLEMENTAIRE WERKZAAMHEDEN

- Wetgeving
 - WIB
 - KB/WIB
- Administratieve richtlijnen en commentaren
 - Commentaar op het WIB
- Parlementaire vragen en antwoorden
 - *Vr. en Antw. Kamer*, 2 april 1998, nr. 98/1308 (Vr. nr. 134 de heer OLAERTS).
 - *Vr. en Antw. Kamer*, 20 januari 2004, nr. 04/227 (Vr. nr. 277 mevrouw PIETERS).
- Documenten van andere instanties
 -

II. RECHTSPRAAK

- Arbitragehof 3 november 1993, nr. 77/93.
- Cassatie 17 maart 1973.
- Cassatie 5 maart 1981, AR 6465.
- Cassatie 13 oktober 1997, AR C.96.0089.F
- Cassatie 23 januari 1992, FJF, No. 1992/127.
- Cassatie 23 mei 1950, JDF 1950, 182.
- Luik 18 juni 2003, FJF 2004, 198.
- Brussel 6 mei 1999, Fisc., nr. 712, 12.
- Cassatie 9 februari 1999, *Fisc.* nr. 699, 18.
- Cassatie 7 december 2000, Arr. Cass. 2000, 675.
- Cassatie 8 juni 2000.
- Cassatie van 12 februari 2004, *FJF*, 2004/168.
- Cassatie 28 november 1961, *Ollevier*, Bull. 400, 1849
- Cassatie 23 oktober 1964.
- Hasselt 5 oktober 2012, *Fisc.*, nr. 1330, 13.
- Gent 6 april 1995, *fisc.* nr. 522, 9.
- Cassatie 19 februari 1998, *fisc.* nr. 655 10.
- Brussel 30 juni 2005, *fisc.* nr. 1086, nr. 12.

- Luik 2 maart 2009, *Fisc.*, nr. 1181, 13
- Gent 18 januari 2006, *Fisc.*, nr. 1023, 9.
- Cassatie 3 maart 1973.
- Cassatie 10 december 2009.
- Aarlen 4 april 2013.
- Gent 17 maart 2005.
- Antwerpen 19 januari 1999, *Fisc.*, nr. 705, 11.
- Hof van Beroep Gent 1 maart 2003.
- Hof van Beroep Gent 27 maart 2005.
- Cass. 13 oktober 1997.

III. RECHTSLEER

- Boeken

- DE JONCKHEERE M., DELANOTE M., MAUS M. en VAN DOOREN E., *De Fiscale Procedure*, Brugge, die Keure, 2012
- M. MAUS, *De fiscale controle, o.c.*, 27-28
- A. COOLS, *de aangifteplicht in de personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting en de belasting der niet-inwoners*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2005, 102
- J. VAN DYCK, *aanslag van ambtswege en vergelijkingsmethode*, Brussel 6 mei 1999, *Fisc.*, nr. 712, 12.
- DE CORTE, R. et al, *“Liber Amicorum Rogier De Corte, Kan dit nog?”*, Mechelen, Kluwer, 2007.
- Tiberghien, *“Handboek voor fiscaal recht 2008”*, Mechelen, Kluwer, 2008.
- DE TROYER, I. en Vandenberghe, L., *“Fiscale procedure inkomstenbelastingen”*, Antwerpen, Intersentia, 2010.

- Bijdragen in tijdschriften

- Fiscoloog, nr. 699, 18
- Fiscoloog, nr. 712, 12
- Fiscoloog, nr. 1330, 13
- Fiscoloog, nr. 522, 9
- Fiscoloog, nr. 655, 10

- Fiscoloog, nr. 705,11

- Online bronnen

- LAMOTE, S. en VERHAEGHE, D., “Hertaxatie of subsidiaire aanslag na initiële willekeurige aanslag mogelijk of niet?”, *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2011,
<http://www.imposto.be/nl/kennisbank/nieuwsbrieven/hertaxatie-subsidiaire-aanslag-na-initiele-willekeurige-aanslag-mogelijk>
- DE CORTE, R. et al, “*Liber Amicorum Rogier De Corte, Kan dit nog?*”, Mechelen, Kluwer, 2007.
http://books.google.be/books?id=NaGYOB-0-xMC&pg=PA35&dq=liber+amicorum+rogier+de+corte&hl=nl&sa=X&ei=QrTgU4mqLKTXyQOz_oHgBg&ved=0CCsQ6AEwAA#v=onepage&q=liber%20amicorum%20rogier%20de%20corte&f=false
- <http://www.elfri.be/gezag-en-kracht-van-gewijsde>
- SANDRA, J. en VANCOLEN, S., “Subsidiaire aanslag – niet geslaag in tweede zit is gebuisd!”, *Nieuwsbrief Imposto advocaten* 2012,
<http://www.imposto.be/nl/kennisbank/nieuwsbrieven/de-subsidiaire-aanslag-niet-slagen-tweede-zit-gebuisd>
- www.fisconet.be
- www.juridat.be