

## Een hoogstnodige verduidelijking van de fiscale visitatie

### 1. Inleiding

De rechtbank van eerste aanleg te Oost-Vlaanderen (afdeling Gent) stelde medio 2016 een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof over de draagwijdte van de fiscale visitatie en de verenigbaarheid van de wet met het recht op privéleven<sup>1</sup>. Op 12 oktober 2017 heeft het Grondwettelijk Hof deze vraag beantwoord. Het Hof meent dat de wettelijke bepalingen die de fiscale visitatie in inkomstenbelastingen én in btw mogelijk maken voor wat betreft beroepslokalen (artikel 319 eerste lid WIB 1992 en artikel 63 eerste lid WBTW) het recht op privéleven niét schenden. Het Hof komt tot deze conclusie nadat het een belangrijke verduidelijking heeft gemaakt bij de draagwijdte van de beide artikelen. Het belang van dit arrest moet vooral in deze verduidelijking worden gezocht.

### 2. De context van de prejudiciële vraag

De fiscale visitatie zorgt sinds slechts enkele jaren voor beroering. Hoewel de fiscale visitatie in inkomstenbelastingen is ingevoerd in 1962<sup>2</sup> (en in de btw in 1969 bij de invoering van het btw-wetboek zelf) en uit de rechtspraak van pakweg de eerste 50 jaar van het bestaan van dit recht niet bleek dat er noemenswaardige problemen bestonden rond de toepassing of interpretatie van deze wettelijke bepalingen, is één en ander gewijzigd in de afgelopen jaren. Aanleiding hiertoe lijkt de extensieve interpretatie te zijn die de fiscale administratie aan deze artikelen gaf, met als gevolg een stortvloed aan rechtspraak (althans in vergelijking met de relatief windstille decennia die daaraan vooraf gingen) over de wijze waarop de fiscale visitaties uitvoerde. Belastingplichtigen protesteerden tegen de aanwezigheid van politie bij de fiscale visitatie, het verlenen van toegang door andere personen dan de belastingplichtige zelf (de werknemer, de echtgenote, ...) <sup>3</sup>, tegen het al dan niet voorhanden zijn van het aanstellingsbewijs<sup>4</sup>, maar vooral tegen wat in de rechtsleer “het actief zoeken” wordt

---

<sup>1</sup> Rb. Gent 27 juni 2016, TFR 2016, N61

<sup>2</sup> de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen

<sup>3</sup> Antwerpen 31 maart 2009, *Fiscoloog* nr. 1172, 13 (toestemming door de zoon van de belastingplichtige, tevens werknemer) e meer was dan een “werknemer” van het tankstation. Volgens het Hof is "enkel de belastingplichtige; Brussel 9 oktober 2008, *RGCF* 2009, alf. 3, 224; Rb. Leuven 13 januari 2012, *TFR* 2012, 490, noot A. DELAFONTEYNE; rb. Gent 9 december 2015, *Fisc. Koer.* 2016/04, 497 – 503; rb. Bergen 26 april 2011, *Fiskoloog* 2011, afl. 1263, 2

<sup>4</sup> Cass. 17 februari 2005, *TFR* 2005, nr. 283, 550, noot A. KIEKENS ; *Fisc. Koer.* 2005/06, 315 – 318; Cass. 12 september 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 301, noot J. VANDEN BRANDEN; Cass. 12 september 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 301, noot J. VANDEN BRANDEN en Cass. 15 december 2011, [www.cass.be](http://www.cass.be)

genoemd<sup>5</sup>. In de praktijk veroorloofde de fiscale administratie zich om kasten te openen op zoek naar de boekhouding of andere fiscaal relevante documenten. Het protest van de belastingplichtige betrof ook vaak het kopiëren van de digitale bestanden tijdens de fiscale visitatie, hoewel het onderzoek van de digitale boeken en stukken in een afzonderlijke wettelijke bepaling wordt geregeld (artikel 315 bis WIB 1992 en artikel 61 § 1 vierde lid WBTW) en dus strikt genomen geen onderdeel vormt van de discussie over de draagwijdte van het fiscaal visitatierecht zoals bedoeld in artikel 319 eerste lid WIB 1992 en 63 WBTW.

Ook de zaak die aanleiding gaf tot de prejudiciële vraag, betrof een zaak waarbij aan het fiscaal visitatierecht een eerder extensieve interpretatie werd gegeven door de administratie. Het betreft met name een onderzoek naar een belastingplichtige die een drankenhandel uitbaatte. De fiscale visitatie gebeurde door 6 ambtenaren, was onaangekondigd en betrof de gebouwen waar de maatschappelijke zetel was gevestigd. De belastingplichtige bekloeg zich er over dat de administratie op actieve wijze het gehele bedrijfspand – daarin begrepen de kluisen – en de bedrijfsvoertuigen had onderzocht en de naar aanleiding daarvan aangetroffen documenten naar eigen goeddunken had meegenomen.

De rechtbank stelde zich de vraag wat de precieze draagwijdte is van het "recht op vrije toegang" omschreven in artikel 63 WBTW en artikel 319 WIB 1992. Immers, terwijl in de parlementaire voorbereiding bij de wet van 20 november 1962 waarbij het fiscaal visitatierecht werd ingevoerd, duidelijk werd gesteld dat het visitatierecht géén huiszoekingsrecht is en dat de bepaling er enkel toe strekte een bezoek aan de bedrijfslokalen mogelijk te maken<sup>6</sup>, meende de rechtbank dat de interpretatie die het Hof van Cassatie in een arrest van 16 december 2003<sup>7</sup> aan het visitatierecht heeft gegeven, neigt naar het bestaan van een actief zoekrecht.

Het arrest van het Hof van Cassatie van 16 december 2003 is inderdaad een arrest dat veel vragen oproept. Het Hof van Cassatie stelde immers in dit arrest dat de bevoegde ambtenaren het recht hebben "om na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantreffen te onderzoeken, zonder dat zij daarbij voorafgaand om de voorlegging van die boeken en stukken te moeten verzoeken". Het is maar de vraag hoe dit moet worden begrepen. Betekent dit dat het Hof van Cassatie meent dat artikel 63 WBTW en artikel 319 WIB 1992 impliceren dat de administratie kasten mag open maken op zoek naar deze boeken en stukken, of kan de administratie enkel deze boeken en stukken onderzoeken die (visueel) werden aangetroffen?

---

<sup>5</sup> Antwerpen 13 maart 2001, *TFR* 2001, 485, noot D. JAEQUES; Rb. Luik 3 december 2001, *FJF* 2002/168; Antwerpen 4 december 2012, *Fisc. Act.* 2013, afl. 10, 2; Rb. Leuven 6 februari 2015, *Fisc.Koer.* 2015/637 (visitatie is geen huiszoeking); Rb. Brussel 17 januari 2012, *TFR* 2012, afl. 417, 238; Rb. Brugge 26 oktober 2011, *TFR* 2012, afl. 422, 499; Rb. Antwerpen 4 december 2012, Rb. Antwerpen 20 december 2013, *Fisc.Koer.* 2014/399; Rb. Gent 9 december 2015, *Fiscale koerier* 2016/04, 497 - 503 (actief zoekrecht is toegestaan)

<sup>6</sup> *Parl.St.* Kamer 1961-62, 264/42, 217 en *Parl.St.* Kamer 1977-78, 113/11, 23-24; zie ook *parl. Vr. nr. 7* van Dhr. D. Vijnck van 4 december 2009, *Vr. en Antw.* Kamer 2009-10, nr. 093, p. 543-547

<sup>7</sup> Cass. 16 december 2003, *TFR* 2004, p. 447 met noot K. HEYRMAN

De rechtbank stelde daarnaast vast dat het visitatierecht op andere vlakken “algemeen, onvoorwaardelijk en onbeperkt” was. Immers, voor een fiscale visitatie in een beroepslokaal is geen voorafgaande rechterlijke machtiging nodig, hoeft er geen vooraf bestaand vermoeden van fiscale fraude te zijn, is er geen voorafgaande kennisgeving van de motieven die de voorgenomen controle bij de belastingplichtige rechtvaardigen (behalve indien zij worden verricht in de aanvullende onderzoekstermijn van 4 jaar, bij toepassing van art. 333, derde lid WIB 1992); is er geen voorafgaande kennisgeving van het doel van de controle, van de tijdsspanne ervan, van de geviseerde locatie of van de rechtsmiddelen die tegen de controle kunnen worden aangewend; zijn er geen noemenswaardige beperkingen tijdens de controle, enz... De rechtbank stelt ook vast dat het doel van de fiscale visitatie zowel kan liggen in een eenvoudige administratieve controle als in het vaststellen van al dan niet vooraf vermoede strafrechtelijke inbreuken.

### 3. De uitspraak van het Grondwettelijk Hof

Vermits aan het Grondwettelijk Hof werd gevraagd de conformiteit van de wettelijke bepalingen inzake de visitatie met het recht op privéleven te onderzoeken, diende het Hof vooreerst na te gaan of de wettelijke bepalingen een inmenging in het privéleven toelaten, zodat zij onder het toepassingsgebied van artikel 8 EVRM en artikel 22 GW vallen. Indien dit het geval is dient het Grondwettelijk Hof vervolgens na te gaan of is voldaan aan de drie vereisten die artikel 8 EVRM en artikel 22 GW stellen om te kunnen spreken van een toegelaten inmenging in het privéleven (legaliteit, legitimiteit en proportionaliteit).

#### 3.1. De visitatie als inmenging in het privéleven

Het Grondwettelijk Hof vangt aan met de stelling dat de wettelijke bepalingen die natuurlijke of rechtspersonen verplichten om in het kader van een fiscale visitatie vrije toegang te verlenen tot de ruimten waar de economische activiteit wordt uitgeoefend, een inmenging vormen in het recht op de eerbiediging van de woning, wat een onderdeel vormt van het recht op privéleven (artikel 8 EVRM en artikel 22 GW)(overweging B.5.1). Dit is een stelling die geen enkele verwondering hoeft te wekken. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna verder: “EHRM”)<sup>8</sup> en het Grondwettelijk Hof<sup>9</sup> hebben dit reeds meerdere malen gesteld. Het Grondwettelijk Hof herinnert er ook aan waarom de beroepslokalen van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, op dat vlak op gelijke voet worden gesteld met de private woningen (overweging B.5.2). Immers, het recht op privéleven wordt door het EHRM weliswaar niet op exhaustieve wijze gedefinieerd, doch het EHRM erkent dat dit recht op privéleven verschillende aspecten omvat, die elk als finaliteit hebben dat een individu zich moet kunnen ontplooiën<sup>10</sup>. Naast het recht om met rust te worden gelaten (“the right to be

---

<sup>8</sup> Zie bv. EHRM 14 maart 2003 BERNH LARSEN HOLDING/Noorwegen, § 104

<sup>9</sup> Zie bv. Arbitragehof 14 februari 2001 (16/2001) inzake de visitatie van beroepslokalen in het kader van de AWDA

<sup>10</sup> Zie hierover: H. KRABBE, “artikel 8. De eerbiediging van het privéleven” in A. HARTEVELD, B. KEULEN en H. KRABBE, *Het EVRM en het Nederlandse strafprocesrecht*, Groningen, Wolters-Noordhoff, 1996, 150; F. BOEHM, *Information Sharing and Data Protection in the Area of Freedom, Security and Justice. Towards Harmonised Data Protection Principles for Information Exchange at EU-level*, Berlin – Heidelberg, Springer, 2012, XII, 29

left alone”), omdat het recht op privéleven ook het recht om relaties aan te gaan met andere mensen<sup>11</sup>. Op een bepaalde ogenblik stelde het EHRM dat deze relaties ook moeten kunnen worden aangegaan in professionele context, zodat niet alleen de private woningen, maar ook de beroepslokalen, waar deze professionele relaties worden gevormd, moeten worden beschermd<sup>12</sup>.

Nu is aangenomen dat de plicht om vrije toegang te verlenen aan de fiscale administratie een inmenging vormt in het privéleven, moet worden nagegaan of deze inmenging wel voldoet aan de vereisten van artikel 8 EVRM en artikel 22 GW. De vereiste dat er een legitiem doel moet zijn voor de inmenging in het privéleven, is in deze zonder discussie voldaan: De visitatie beoogt de juiste inning van de belasting, wat bijdraagt tot het economisch welzijn van het land. Dit laatste vormt één van de legitieme doelstellingen voor een toegelaten inmenging in het privéleven, die zijn opgesomd in artikel 8 EVRM (zie ook overweging B.7.)

### 3.2. De voorzienbaarheid van de wettelijke bepaling

Vermits de verplichting om vrije toegang te verlenen tot de beroepslokalen een inmenging vormt in het privéleven, moet deze plicht ook zijn grondslag vinden in een wettelijke basis (artikel 8 EVRM). Artikel 22 van de Grondwet stelt deze vereiste van de wettelijke basis eveneens, maar verlangt dat het gaat om een formele wet. Een inmenging in het privéleven moet worden geregeld door een democratisch verkozen orgaan. Op dat vlak is er met de fiscale visitatie geen probleem. Echter, het EHRM vereist ook dat de wettelijke basis voor de inmenging in het privéleven, voldoende kwaliteitsvol is en meer in het bijzonder toegankelijk en voorzienbaar is<sup>13</sup>. De finaliteit van deze kwaliteitsvereisten bestaat erin dat de wettelijke basis een waarborg moet kunnen vormen tegen arbitraire overheidsinmenging<sup>14</sup>. In geval een wet ontoegankelijk en onvoorzienbaar is (lees: onduidelijk), krijgt de overheid immers vrij spel in haar beslissing zich te mengen in het privéleven van haar rechtsonderhorigen, wat een risico op willekeur in zicht draagt.

Ook het Grondwettelijk Hof herinnert aan deze door het EHRM gestelde voorzienbaarheidsvereiste (overweging B.8.1). De voorzienbaarheidsvereiste komt er in wezen op neer dat de personen tot wie de wet is gericht voldoende duidelijk moet weten waar zij aan toe zijn. Waar de wet een discretionaire bevoegdheid verleent aan de overheid om zich te mengen in het privéleven, zoals dit het geval is voor de fiscale visitatie, moet de wet deze bevoegdheid voldoende duidelijk afbakenen, zodat misbruiken worden vermeden<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Zie ECRM 18 mei 1976, X./Ijsland; ECRM 12 juli 1977, BRUGGEMAN en SCHEUTEN /Duitse Bondsrepubliek

<sup>12</sup> EHRM 16 december 1992 NIEMIETZ/Duitsland

<sup>13</sup> EHRM 26 april 1979, SUNDAY TIMES/VK (zie §§ 48 en 49)

<sup>14</sup> EHRM 2 augustus 1984, MALONE/VK (§ 67); zie ook EHRM 22 december 2015, G.S.B./Zwitserland (§ 68)

<sup>15</sup> EHRM 25 maart 1983, SILVER/VK (§88); zie ook later: EHRM 12 januari 2010, GILLAN & QUINTON/VK (§77); EHRM 21 juni 2011, SHIMOVOLOS/Rusland (§68)

De rechtspraak van het EHRM verduidelijkt daarbij dat er duidelijkheid moet bestaan over de toepassingsvoorwaarden en de uitvoeringsmodaliteiten van de inmenging in het privéleven<sup>16</sup>. Hoe privacyinvasiever de maatregel is die moet worden beoordeeld, hoe strenger het EHRM zich opstelt ten aanzien van het aantal aspecten die in de wet moeten zijn geregeld<sup>17</sup>. Voor wat betreft de fiscale visitatie moet toch worden gesteld dat deze maatregel duidelijk privacyinvasiever is dan bijvoorbeeld een eenvoudige vraag om inlichtingen (die weliswaar ook een inmenging in het privéleven kan uitmaken in de mate dat er naar (private of professionele) informatie wordt gevraagd van bijvoorbeeld natuurlijke personen) of dan een boekenonderzoek (die niet ter plaatse bij de belastingplichtige wordt uitgevoerd, en die evengoed een inmenging in het privéleven kan vormen om dezelfde als de hiervoor aangaande de vraag om inlichtingen aangegeven redenen). Bij een fiscale visitatie krijgt de administratie immers onvermijdelijk inzicht in méér (vaak private) informatie dan nodig is voor de heffing van het juiste bedrag van de belastingen. Dit houdt in dat de toepassingsvoorwaarden en uitvoeringsmodaliteiten iets duidelijker moeten zijn bepaald. De mate van duidelijkheid moet worden beoordeeld in functie van de finaliteit van de voorzienbaarheidsvereiste: waarborg vormen tegen misbruik.

In die context vormt het geen probleem dat er geen voorwaarden zijn verbonden aan het uitvoeren van een boekenonderzoek of vraag om inlichtingen: dit moet altijd mogelijk zijn. De eigenheid van het heffingsmechanisme in zowel inkomstenbelastingen als btw bestaat er immers in dat de belastingplichtige zelf de mogelijkheid krijgt de belastbare grondslag aan te geven. Daar tegenoverstaat dat hij ook op elk moment moet kunnen worden gecontroleerd. Vermits de fiscale visitatie duidelijk privacyinvasiever is dan een boekenonderzoek of een vraag om inlichtingen, is het niet vanzelfsprekend dat de fiscale visitatie ook onvoorwaardelijk mogelijk is, en dit ook, zoals de verwijzende rechter terecht opmerkte, zonder enig vooraf bestaand vermoeden van fiscale fraude. De vraag rijst dan ook of de wet een voldoende waarborg vormt tegen misbruik waar er geen enkele voorwaarde wordt gesteld aan de keuze om een visitatie uit te voeren. De administratie moet de keuze om een fiscale visitatie uit te voeren immers op geen enkele wijze motiveren. Het Grondwettelijk Hof stelt evenwel geen vragen bij deze onvoorwaardelijkheid.

Wel acht het Grondwettelijk Hof de wet voldoende duidelijk omtrent: (1) het doel van de fiscale visitatie (alleen aan te wenden ter controle van de naleving van de fiscale wet (zie ook nog overweging B.14.2)); (2) het voorwerp van de controle (in wezen: controle van de boeken, nazicht van de werkzaamheden en van de voorraden), (3) de visiteerbare lokalen en (4) wanneer de visitatie mogelijk is (inkomstenbelastingen: als er een werkzaamheid wordt uitgeoefend; btw: altijd)(zie overweging B.9.1 tot B.9.3)<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> EHRM 2 augustus 1984, MALONE/VK

<sup>17</sup> EHRM 25 maart 1998, KOPP/Zwitserland; EHRM 28 juni 2007, ASSOCIATION FOR EUROPEAN INTEGRATION AND HUMAN RIGHTS & EKIMDZHIEV/Bulgarije (§75); EHRM 25 september 2001, P.G. & J.H./VK (§62); zie ook EHRM 2 september 2010, UZUN/Duitsland (§66); EHRM 21 juni 2011, SHIMOVOLOS/Rusland (§68)

<sup>18</sup> Merk op dat het Arbitragehof in het hierboven reeds aangehaalde arrest van 14 februari 2001 (16/2001) inzake de visitatie van beroepslokalen inzake de AWDA reeds een uitspraak had gedaan over de bestaanbaarheid van deze bepalingen met artikel 8 EVRM en hierover oordeelde het Arbitragehof dat het toepassingsgebied van de wet voldoende afgebakend was. Het

Wat specifiek de vraag betreft of de wet voldoende duidelijk is over de “vrije” toegang tot de beroepslokalen (al dan niet met toestemming) en over de “vrije” toegang tot bijvoorbeeld kasten, eens de fiscale administratie zich in het beroepslokaal bevindt, brengt het Grondwettelijk Hof een belangrijke verduidelijking aan.

Zeker wat betreft het actief zoekrecht van de administratie binnenin de beroepslokalen kan er immers worden geargumenteed dat de wet onvoldoende voorzienbaar was geworden. Immers: de wetgever had anno 1962 geen actief “huiszoekingsrecht” voor ogen, doch desalniettemin deed het Hof van Cassatie in 2003 de voormelde uitspraak die deed twifelen of de administratie zich nu wel toegang kon verschaffen tot bijvoorbeeld kasten om op zoek te gaan naar de boeken en fiscaal relevante stukken. Deze twijfel werd in de hand gewerkt door de navolgende uiteenlopende rechtspraak op dat punt. In deze context was het voor een professioneel fiscaal adviseur niet langer mogelijk aan zijn client te verduidelijken waaraan hij zich tijdens een fiscale visitatie – wettelijk gezien - mocht verwachten.

Het Grondwettelijk Hof maakt evenwel komaf met deze in de rechtspraak gerezen onduidelijkheid en geeft een eenduidelijk interpretatie aan de wet. Met name stelt het Grondwettelijk Hof wat betreft de “vrije” toegang tot de lokalen zelf, dat de wet “de bevoegde ambtenaren NIET toestaat zich met dwang de toegang tot de beroepslokalen te verschaffen wanneer de verplichte medewerking niet wordt verleend. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid van de toegang tot de beroepslokalen, zonder instemming van de belastingplichtige hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe moeten omschrijven, wat niet het geval is” (overweging B.10.2). Het Grondwettelijk Hof maakt dus duidelijk dat wanneer de belastingplichtige zijn medewerking niet verleent en dus geen toestemming geeft om de beroepslokalen te betreden, de administratie zich ook geen toegang kan forceren. Door deze interpretatie aan te nemen sluit het Grondwettelijk Hof opnieuw aan bij de voorbereidende werken en de bedoeling van de wetgever anno 1962 en draagt het bij aan de voorzienbaarheid van de wettelijke bepalingen inzake de fiscale visitatie. Door de ultieme beslissing van de toegang tot de beroepslokalen bij de belastingplichtige te leggen, is er uiteraard een waarborg tegen misbruik.

---

toepassingsgebied van de visitatie inzake AWDA is ook meer afgebakend dat dit het geval is inzake inkomstenbelastingen en btw. In douane en accijnzen kan er op grond van artikel 193 AWDA enkel een visitatie plaatsvinden in welbepaalde beroepslokalen (*“de trafieken en fabrieken, wijngaarden, ongebouwde erven, gebouwde of ongebouwde werkplaatsen, winkels, pakhuizen en alle verdere panden, waarvan het bezit of gebruik onderworpen is aan een aangifte bij of een aanvaarding van administratie der accijnzen, of in welke enig bedrijf wordt uitgeoefend op welks product een accijns is gevestigd, of hetwelk, krachtens de wet, aan enige verificatie onderhevig is”*). Daarnaast zijn er voor waarborgen tegen misbruik ingeschreven in de AWDA die niet bestaan voor inkomstenbelastingen en btw. Met name verplicht artikel 196 AWDA ook dat de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger aanwezig moet zijn tijdens de visitatie. Het Arbitragehof gaat voor wat betreft de visitaties in de AWDA ook uit van een specifieke moeilijkheid bij het controleren van de AWDA (mobiliteit van de goederen waarop de rechten verschuldigd zijn), wat een verantwoording vormt voor een visitatie zonder voorafgaande machtiging.

Wat betreft de “vrije” toegang tot bijvoorbeeld kasten om op zoek te kunnen gaan naar bijvoorbeeld de boekhouding geeft het Hof een gelijkaardige eenduidige interpretatie aan de wet. Met name stelt het Grondwettelijk Hof hier dat de wet “de bevoegde ambtenaren NIET toelaat om de inzage van de bedoelde boeken en stukken of bescheiden eigenmachtig af te dwingen indien de belastingplichtige zich daartegen verzet. Mocht de wetgever een dergelijke afdwingbaarheid hebben beoogd, dan had hij daarin uitdrukkelijk moeten voorzien en de voorwaarden daartoe nauwkeurig moeten omschrijven, wat niet het geval is” (overweging B.11.3). Ook hier maakt het Grondwettelijk Hof duidelijk dat wanneer de belastingplichtige zich verzet tegen het eigenhandig op zoek gaan naar boeken en stukken, de administratie niet eigenmachtig de inzage van de boeken en stukken kan afdwingen. Door deze stelling in te nemen geeft het Grondwettelijk Hof een duidelijk interpretatie aan het onduidelijke arrest van het Hof van Cassatie van 16 december 2003. Het Grondwettelijk Hof noemt deze interpretatie overigens de enige zinvolle interpretatie. Door opnieuw de ultieme beslissing van de toegang tot de kasten en dergelijk meer bij de belastingplichtige te leggen, is er een waarborg tegen misbruik.

Los van deze beoordeling door het Grondwettelijk Hof over de voorzienbaarheid van de wettelijke bepaling moet worden vastgesteld dat het EHRM voor minder privacyinvasieve maatregelen vaak niet zozeer aandacht besteed aan de vraag of de wet wel duidelijk genoeg is. Bij minder privacyinvasieve maatregelen zal het EHRM zich er vaak toe beperken na te gaan of er voldoende procedurele waarborgen zijn tegen misbruik<sup>19</sup>. Deze procedurele waarborgen kunnen er op gericht zijn ofwel een willekeurige inmenging in het privéleven te vermijden, dan wel (en minstens) om een willekeurige inmenging in het privéleven op een doeltreffende wijze aan te vechten. Het is niet mogelijk een lijst te geven van procedurele waarborgen te geven die voorhanden moeten zijn. In de rechtspraak worden de aanwezige procedurele waarborgen tegen misbruik steeds in hun concrete context beoordeeld. Een doeltreffende preventieve procedurele waarborg tegen misbruik is uiteraard de voorafgaande rechterlijke machtiging<sup>20</sup>, maar inzake puur fiscale visitaties zaken heeft het EHRM al een aangegeven dat de rechterlijke machtiging hier niet vereist is in de mate dat er voldoende andere procedurele waarborgen tegen misbruik zijn<sup>21</sup>. De mogelijkheid om de inmenging alsnog door de rechter te laten beoordelen, al dan niet gecombineerd met de schorsing van de maatregel die een inmenging vormt, wordt dan bijvoorbeeld als belangrijk geacht<sup>22</sup>. Bij een loutere post factum beoordelen (de inmenging heeft zich al voltrokken) is een rechterlijke controle uiteraard de belangrijkste procedurele waarborg tegen misbruik. Het EHRM benadrukt daarbij wel dat het moet gaan om een doeltreffende voorziening in rechte<sup>23</sup>, wat onder meer kan worden gewaarborgd doordat er bijvoorbeeld een proces –

---

<sup>19</sup> EHRM 24 april 1990, KRUSLIN/Frankrijk (§35); EHRM 4 mei 2000, ROTARU/Roemenië (§ 57-60); EHRM 16 december 1997, CAMENZIND/Zwitserland (§37)

<sup>20</sup> EHRM 4 mei 2000, ROTARU/Roemenië (§ 59)

<sup>21</sup> EHRM 2 oktober 2014, DELTA PEKARNY/Tsjechië (§83); EHRM 14 maart 2013, BERNH LARSEN/Noorwegen (§ 172)

<sup>22</sup> EHRM 14 maart 2013, BERNH LARSEN/Noorwegen

<sup>23</sup> EHRM 7 juni 2007, SMIRNOV/Rusland (§45); EHRM 15 februari 2011, HEINO/Finland (§45); EHRM 2 oktober 2014, DELTA PEKARNY/Tsjechië (§87); EHRM 3 juli 2012, ROBATHIN/Oostenrijk (§51);

verbaal wordt opgesteld over de wijze waarop de fiscale visitatie is verlopen. Een dergelijk proces verbaal vormt dan een waarborg dat de rechterlijke controle op een doeltreffende manier kan plaats vinden en er geen betwisting bestaat omtrent de feiten die zich tijdens de visitatie hebben voorgedaan. Maar ook de verplichte aanwezigheid van de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger kan een waarborg vormen tegen misbruik<sup>24</sup>.

Ook het Grondwettelijk Hof gaat in het arrest van 12 oktober 2017 na of er voldoende procedure waarborgen tegen misbruik zijn. Zo verweegt het dat de ambtenaren in het bezit moeten zijn van hun aanstellingsbewijs (overweging B.13.4). Daarnaast dienen de ambtenaren er zorg voor te dragen dat de belastingplichtige niet wordt belemmerd in zijn beroepsactiviteit en kunnen de bevoegde ambtenaren de belastingplichtige er niet toe dwingen zijn beroepsgeheim te schenden (overweging B.13.4). Tot slot ziet het Grondwettelijk Hof ook in de mogelijkheid tot rechterlijke controle een waarborg tegen misbruik (overweging B.15.2).

De vraag rijst evenwel of het EHRM even mild zou zijn als het Grondwettelijk Hof ten aanzien van de bestaande waarborgen tegen misbruik. Het aanstellingsbewijs of een ander bewijs dat de woning of het lokaal wordt betreden door een daartoe bevoegd persoon, is een element die door het EHRM weliswaar mee wordt genomen in de beoordeling van de waarborgen tegen misbruik, maar op zich genomen niet volstaat<sup>25</sup>. Het aanstellingsbewijs kan immers alleen een waarborg vormen tegen het betreden van een beroepslokaal door een daartoe niet bevoegde persoon, maar kan voor het overige geen waarborg vormen tegen andere vormen van willekeurig overheidsoptreden. Door de wijze waarop deze vereiste wordt ingevuld door het Hof van Cassatie wordt deze waarborg bovendien afgezwakt. Vooreerst moet de ambtenaar het aanstellingsbewijs niet spontaan voorleggen en hoeft hij dit niet te vermelden in zijn proces-verbaal indien dit wordt opgesteld<sup>26</sup>. Bovendien is een visitatie geldig wanneer het aanstellingsbewijs niet aanwezig was en de belastingplichtige toestemming heeft gegeven voor de visitatie<sup>27</sup>. Volledigheidshalve kan hier nog worden opgemerkt dat sinds de invoering van het sociaal strafwetboek en meer bepaald artikel 20, er *steeds* een legitimatiebewijs moet worden voorgelegd bij een

---

EHRM 2 april 2015, VINCI CONSTRUCTION/Frankrijk (§75); EHRM 4 december 2015, ROMAN ZAKHAROV/ Rusland (§284 en 295)

<sup>24</sup> EHRM 14 maart 2013, BERNH LARSEN HOLDING ea/Noorwegen (§164 ev.)

<sup>25</sup> Zie bv. EHRM 16 december 1997, CAMENZIND/Zwitersland, waarin een huiszoeking werd beoordeeld zonder voorafgaandelijke rechterlijke machtiging. Eén van de (verschillende) procedurele waarborgen tegen misbruik bestond erin dat de huiszoeking slechts mogelijk was mits de machtiging van een speciaal daartoe aangestelde ambtenaar van het openbaar ministerie, slechts kon worden uitgevoerd door ambtenaren die daartoe speciaal worden opgeleid en die zichzelf bij het begin van de zoeking moeten legitimeren.

<sup>26</sup> Cass. 12 september 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 301, noot J. VANDEN BRANDEN en Cass. 15 december 2011, [www.cass.be](http://www.cass.be)

<sup>27</sup> Cass. 17 februari 2005, *TFR* 2005, nr. 283, 550, noot A. KIEKENS; Cass. 12 september 2008, *TFR* 2009, afl. 359, 301, noot J. VANDEN BRANDEN



inspectiebezoek<sup>28</sup>, terwijl dit voor de invoering van het sociaal strafwetboek niet het geval was en het volstond dat de inspecteurs het legitimatiebewijs bijhadden. De invoering van de voorleggingsplicht was er precies op gericht misbruiken te vermijden<sup>29</sup>. Het verbod om de beroepsactiviteit niet te hinderen tijdens de fiscale visitatie lijkt daarnaast een louter administratief engagement waardoor het als waarborg weinig krachtig is. Ook het verbod belastingplichtigen te dwingen hun beroepsgeheim te schenden is een waarborg dat vooral van belang is voor derden (advocaten, revisoren, ...) die worden betrokken in een controle van een belastingplichtige en niet zozeer voor de belastingplichtige zelf die zoals het Grondwettelijk Hof ook zelf opmerkt het beroepsgeheim niet kan invoeren om zijn eigen fiscale controle te ontwijken (overweging B.13.4).

De rechterlijke controle ten slotte is in Belgische context uiteraard mogelijk post factum (zowel in een pretaxatiegeschil als nadat de fiscale vordering van de administratie is gesteld), doch de vraag rijst of deze rechterlijke controle doeltreffend is zoals vereist door het EHRM.

De rechterlijke controle wordt immers op geen enkele wijze omkaderd. De administratie is niet verplicht een proces-verbaal op te stellen<sup>30</sup>. Zonder proces-verbaal wordt een rechterlijke controle wel erg moeilijk: hoe wordt dan bewezen wat er zich tijdens de fiscale visitatie heeft voorgedaan? Het feit dat er in de praktijk wel processen-verbaal worden opgesteld maakt de rechterlijke controle niet steeds doeltreffend. De wet bepaalt immers niet wat er in een proces-verbaal moet staan, zodat onduidelijkheid over wat zich heeft afgespeeld kan blijven bestaan. Wanneer de rechter een visitatie op een doeltreffende wijze moet kunnen beoordelen is het ook van belang dat hij kennis kan nemen van bijvoorbeeld het concrete doel van de visitatie, zodat de rechtbank kan oordelen of een privacyinvasieve maatregel in de gegeven omstandigheden niet op een minder privacyinvasieve wijze kon worden bekomen (zie ook verder hierna de noodzakelijkheidsvereiste), van de elementen die aanleiding hebben gegeven tot de visitatie en die desgevallend de noodzaak aantonen van een visitatie, en dergelijk meer. Om te vermijden dat de administratie deze elementen post factum invult, moeten elementen zoals het doel van de visitatie en de elementen die de visitatie noodzakelijk maken, vooraf ter kennis worden gebracht aan de belastingplichtige.

### 3.3. Proportionaliteit

Wat de proportionaliteit betreft stelt het Grondwettelijk Hof in algemene zin dat de wettelijke bepalingen die een visitatie mogelijk maken evenredige maatregelen zijn gelet op het beoogde fiscale doel. Die stelling is gebaseerd op de vaststelling dat er voldoende *procedurele* waarborgen zijn tegen misbruik (overweging B.13.1). Het Hof meent dus dat, zo er sprake is van disproportionele inmengingen in het privéleven, er voldoende procedures

---

<sup>28</sup> F. BLOMME en T. MESSIAEN, *Handboek Sociaal Strafrecht. Het nieuwe sociaal strafwetboek*, Gent, Story, 2010, 115; J.-C. HEIRMAN en G. VAN DE MOSSELAER, *De bevoegdheden van de sociaal inspecteurs in het licht van het Sociaal strafwetboek*, Kluwer, Mechelen, 2012, 90

<sup>29</sup> J.-C. HEIRMAN en G. VAN DE MOSSELAER, *De bevoegdheden van de sociaal inspecteurs in het licht van het Sociaal strafwetboek*, Kluwer, Mechelen, 2012, 91 die verwijzen naar Amendement nr. 61 bij de invoering van het sociaal strafwetboek, *Parl. St. Kamer 2009-2010*, nr. 52-1666/006, p. 1

<sup>30</sup> Zie hierover: EHRM 16 december 1997, CAMENZIND/Zwitserland; EHRM 5 juli 2012, ROBATHIN/Oostenrijk (§ 48)

zijn die toelaten dat deze inmengingen kunnen worden voorkomen of minstens kunnen worden aangevochten op een doeltreffende manier. De procedurele waarborgen die het Hof weerhoudt werden hierboven reeds besproken. Ook in dit kader rijst de vraag of het EHRM wel even mild zou zijn met de bestaande waarborgen tegen misbruik.

In wezen is de proportionaliteitscontrole van de wettelijke bepalingen inzake de fiscale visitatie van weinig belang voor bestaande en toekomstige geschillen inzake fiscale visitatie. Deze proportionaliteit sluit immers niet uit dat elke rechter in een individueel geval steeds zal moeten nagaan of de visitatie in concreto wel proportioneel is in de zin van artikel 8 EVRM.

Hoewel de noodzakelijkheidsvereiste op zich vrij vaag klinkt, geeft het EHRM toch belangrijke richtlijnen. De noodzakelijkheidsvereiste houdt immers, minstens, in dat de inmenging relevant en pertinent moet zijn voor het concrete legitieme doel dat wordt vereist<sup>31</sup>. Een visitatie die niet relevant is voor het concrete doel dat wordt beoogde, voldoet nooit aan de noodzakelijkheidsvereiste. Daarnaast moet de inmenging in het privéleven ook strikt noodzakelijk zijn om het beoogde doel te bereiken<sup>32</sup>. Dit wordt beoordeeld aan de hand van het subsidiariteitscriterium<sup>33</sup>: kan het beoogde doel ook worden bereikt zonder een inmenging in het privéleven, of kon het doel ook worden bereikt door een minder privacyinvasieve maatregel (zoals bijvoorbeeld een vraag om inlichtingen of een boekenbonderzoek dat niet ter plaatse wordt uitgevoerd). Bij de beoordeling van de noodzakelijkheidsvereiste zal het EHRM ook steeds nagaan over een evenwicht is tussen de belangen van enerzijds de overheid (in casu de fiscale administratie) en anderzijds de belangen van de betrokkene (in casu de belastingplichtige in wiens privéleven er een inmenging is). Om deze belangenafweziging te kunnen maken moet rekening worden gehouden met concrete elementen zoals de ernst van de overtreding die de overheid met de inmenging in het privéleven tracht te achterhalen<sup>34</sup> en de ernst van de inmenging in het

---

<sup>31</sup> EHRM 16 december 1992, NIEMIETZ /Duitsland (§37); EHRM 25 februari 1997, Z./Finland (§94); EHRM 28 april 2005, BUCK/Duitsland (§45); EHRM 7 juni 2007, SMIRNOV/Rusland (§44); EHRM 4 december 2008, S. AND MARPER/VK (§101); EHRM 14 maart 2013, BERNH LARSEN HOLDING ea/Noorwegen (§158); EHRM 4 juni 2013, PERUZZO en MAERTENS/Duitsland (§41)

<sup>32</sup> Bijvoorbeeld: EHRM 24 november 1986, GILLOW/VKjk (§ 55); EHRM 26 maart 1987, LEANDER/Zweden (§58); EHRM 20 oktober 1988, SCHONENBERGER & DURMAZ/Zwitserland (§27); EHRM 16 december 1997, CAMENZIND/Zwitserland (§44); EHRM 28 april 2005, BUCK/Duitsland (§44); EHRM 22 oktober 2005, WYPYCH/Polen; EHRM 7 juni 2007, SMIRNOV/Rusland (§43); EHRM 4 december 2008, S. AND MARPER/VK (§101); EHRM 6 december 2012, MICHAUD/Frankrijk (§120); EHRM 4 juni 2013, PERUZZO en MAERTENS/Duitsland (§41); EHRM 1 december 2015, BRITO FERRINHO BEXIGA VILLA-NOVA/Portugal (§54)

<sup>33</sup> Zie hierover: P. DE HERT, “het recht op privacy” in J. VANDE LANOTTE en Y. HAECK, *Handboek EVRM – deel II. Artikelsgewijze commentaar*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 720

<sup>34</sup> EHRM 16 december 1992, NIEMIETZ /Duitsland (§37); EHRM 28 april 2005, BUCK/Duitsland (§45); EHRM 2 september 2010, UZUN/Duitsland; EHRM 6 december 2012, MICHAUD/Frankrijk (§121-123); EHRM 6 oktober 2016, K.S. en M.S./Duitsland (§44 en §48)

privéleven. In de context van dit laatste zal het EHRM bij voorbeeld rekening houden met de gevolgen van de inmenging voor de reputatie van de betrokkene<sup>35</sup>.

#### 4. En wat dan met de toegang tot de computerbestanden?

Zoals hierboven reeds aangegeven doet het Grondwettelijk Hof geen uitspraak over de toepassing van artikel 315bis WIB 1992, noch over artikel 61 § 1 lid 4 WBTW die handelt over de controle van de digitale bestanden.

Steeds bijstand...

#### 5. Conclusie

Het Grondwettelijk Hof van oordeel is dat de wet inzake de fiscale visitatie op zich niet in strijd is met het recht op privéleven. Het Grondwettelijk Hof meent dat de wet voldoende voorzienbaar is, maar komt tot dit besluit nadat zij een eenduidelijk interpretatie heeft gegeven van sommige aspecten van de visitatie waaromtrent reeds enkele jaren onduidelijkheid bestaat. Met name wordt duidelijk gemaakt dat wanneer de belastingplichtige niet meerwerkt aan de vrije toegang, de fiscale administratie deze toegang niet mag forceren. Daarnaast wordt ook duidelijk gemaakt dat de administratie, eens zij de lokalen heeft betreden, geen recht heeft eigenmachtig inzage te nemen van de boeken en stukken als de belastingplichtige zich verzet. Hiermee draagt het Grondwettelijke Hof bij tot de voorzienbaarheid van de wet. Het feit dat de belastingplichtige dus uiteindelijk zelf kiest of de vrije toegang wordt verleend tot de lokalen en tot kasten, voertuigen, ... waar zich boeken of stukken zouden kunnen bevinden, vormt bovendien een waarborg tegen misbruik.

Het Grondwettelijk Hof meent ook dat de wettelijke bepalingen inzake visitatie een evenredige maatregel vormen. Tot dit besluit komt het Grondwettelijk Hof vooral door te oordelen dat er in België voldoende procedurele waarborgen tegen misbruik voorhanden zijn. Of het EHRM even mild zou zijn met de in België voorhanden zijnde procedurele waarborgen tegen misbruik als het Grondwettelijk Hof, is evenwel maar de vraag. Vooral de post factum rechterlijke controle lijkt effectiviteit te missen doordat deze controle op geen enkele wijze is omkaderd.

Sylvie De Raedt  
Postdoctoraal onderzoeker en advocaat

---

<sup>35</sup> EHRM 28 april 2005, BUCK/Duitsland