Onderzoek bezwaarfase

12.2 ONDERZOEKSBEVOEGDHEDEN

1. Welke bevoegdheden – De behandelend ambtenaar kan in principe gebruikmaken van dezelfde bewijsmiddelen en onderzoekshandelingen als een ambtenaar in de taxatiefase.[1] Dat betekent dat de inspecteur zich niet moet beperken tot de stukken die de belastingplichtige aanvoert.[2] Is hij van mening dat hij zijn onderzoek niet volledig kan voeren op basis van de door de belastingplichtige bezorgde stukken, dan dient hij gebruik te maken van zijn onderzoeksbevoegdheden vooraleer hij tot de onontvankelijkheid van het bezwaarschrift kan besluiten.[3] De rechtbank van eerste aanleg te Namen[4] vult daarbij aan dat de belastingplichtige het onderzoek anderzijds ook niet onmogelijk mag maken. Minimale medewerking mag worden verwacht.

De administratie is daarbij van mening dat de termijnbeperkingen van artikel 333 WIB die gelden in de taxatiefase, niet van toepassing zijn op het onderzoek van het bezwaar. Dit werd bevestigd door het hof van beroep te Antwerpen.[5] De specifieke antwoordtermijnen, zoals bij een vraag om inlichtingen, blijven wel van kracht.[6] In voormeld arrest zegt het hof te Antwerpen dat ook de verplichting tot voorafgaande kennisgeving bij aanwijzingen van belastingontduiking niet speelt in de bezwaar-

---

1 Art. 374, lid 1 WIB; *Com.IB* nr. 374/9; Cass. 18 november 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1233, 1; X, "Onderzoek tijdens bezwaarprocedure : geen termijnbeperking ?", *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 8; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Antwerpen – Cambridge, Intersentia, 2018, 248; A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2018-2019*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 1085, nr. 1768; M. MAUS en E. VAN DOOREN, "Deel II. Geschillenprocedure" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, (477) 491.

2 Art. 375, §1 WIB; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; Rb. Aarlen 7 januari 2015, *Fisc.Koer*. 2015, afl. 8, 609-621.

3 Gent 5 december 2017, *FJF* 2018, afl. 3, 80.

4 Rb. Namen 18 april 2012, *RGCF* 2012, afl. 4, (277) 277.

5 Antwerpen 28 november 2000, *FJF* 2001, afl. 1, 20; X, "Onderzoek tijdens bezwaarprocedure : geen termijnbeperking ?", *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 8.

6 Brussel 11 december 1998, *Fiscoloog* 2000, afl. 769, 13.

fase.[7] Het Hof van Cassatie bevestigde dit standpunt in zijn arrest van 27 mei 2022.[8] Volgens het Hof kan uit artikel 333 WIB niet worden afgeleid dat de vereiste van voorafgaande kennisgeving ook zou gelden tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift. Deze vereiste is dus niet van toepassing op de onderzoeksdaden die met het oog op dit onderzoek worden gesteld.[9]

2. Bijzondere finaliteit – Zoals in de vorige afdeling vermeld, mag de administratie tijdens de bezwaarfase enkel onderzoek voeren naar de grieven die de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift heeft opgeworpen.[10] Het is dus niet de bedoeling dat de onderzoekend ambtenaar probeert het werk van de taxatieambtenaar te verbeteren door de volledige fiscale situatie van de belastingplichtige opnieuw onder de loep te nemen.

3. Verkregen informatie – De vraag rijst wat er gebeurt wanneer de ambtenaar belast met het onderzoek van het bezwaar informatie vindt die nuttig kan zijn voor zijn collega-taxatieambtenaar. In beginsel lijkt het alsof de bevoegdheid van de behandelend ambtenaar beperkt is tot het onderzoeken van de ontvankelijkheid en gegrondheid van het ingediende bezwaarschrift.

Het Hof van Cassatie[11] verdedigde in 2010 evenwel een andere visie. Het baseerde zich hiervoor op de artikelen 335 en 336 WIB, aangepast om de samenwerking tussen fiscale administraties te bevorderen. Het Hof oordeelde dat, indien informatie-uitwisseling bestaat tussen administraties, *a fortiori* geldt dat informatie ook kan circuleren binnen een administratie. Hieruit zou volgen dat de onderzoekend ambtenaar informatie mag doorspelen aan de taxatieambtenaar van een *ander aanslagjaar*. Over uitwisseling met betrekking tot *hetzelfde aanslagjaar* deed het Hof geen uitspraak, aangezien dit *in casu* niet aan de orde was. Niets verzet zich evenwel tegen het doortrekken van de redenering naar taxering van hetzelfde aanslagjaar.

---

7 Antwerpen 28 november 2000, *FJF* 2001, afl. 1, 20.

8 Cass. 27 mei 2022 (rolnr. F.21.002.F-F.21.0014.F), www.taxwin.be.

9 BUYSSE, C., "Inzage strafdossier : Cassatie sluit voorafgaande kennisgeving volledig uit", *Fiscoloog* 2023, afl. 1804, 4.

10 *Com.IB* nr. 374/8; Cass. 18 november 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1233, 1; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; Bergen 11 december 2008, *Fiscoloog* 2009, afl. 1165, 13; Antwerpen 21 april 1998, www.monkey.be.

11 Cass. 18 november 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1233, 1; bevestigt Bergen 11 december 2008, *Fiscoloog* 2009, afl. 1165, 13; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; M. MAUS en E. VAN DOOREN, "Deel II. Geschillenprocedure" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, (477) 491

4. Verlenging van de aanslag- en onderzoekstermijn – De adviseur-generaal kan met zijn beslissing over het bezwaarschrift de belastingdruk niet verhogen.[12] Een aanvullende aanslag voor het betrokken aanslagjaar is echter niet uitgesloten indien de aanslagtermijn nog niet is verstreken. Het indienen van een bezwaarschrift heeft bovendien tot gevolg dat de nog lopende termijnen voor controle en vestiging van een aanslag worden verlengd.[13]

"Art. 333, lid 2 WIB: Bedoelde onderzoekingen mogen zonder voorafgaande kennisgeving worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid en in de termijn bedoeld in artikel 354, vijfde lid."

"Art. 354, § 5 WIB: Wanneer de belastingplichtige, zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd of de medeschuldenaar zoals bedoeld in artikel 2 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de in het eerste lid bedoelde termijn, overeenkomstig de artikelen 366 tot 371 een bezwaarschrift heeft ingediend, ***wordt die termijn verlengd met een tijdperk dat gelijk is aan de tijd die is verlopen tussen de datum van het indienen van het bezwaarschrift en die van de beslissing van de adviseur-generaal of de gedelegeerde ambtenaar****, zonder dat die verlenging meer dan zes maanden mag bedragen."*

De verlenging van de aanslag- en onderzoekstermijn heeft verschillende gevolgen:[14]

- De administratie kan, voor het aanslagjaar waarop het bezwaarschrift betrekking heeft, bijkomende inkomsten belasten die blijken uit het ingediende bezwaarschrift en tot dan toe niet in de aangifte werden opgenomen;
- De administratie kan haar oorspronkelijke aanslag rechtzetten zonder dat zij hierbij gebruik moet maken van de hertaxatie conform artikel 355 WIB (zie Deel IX, Afdeling II). Het voordeel voor de administratie bestaat erin dat de hertaxatie enkel een aanslagtermijn betreft en geen onderzoekstermijn.

---

12 Art. 375, §2 WIB.

13 Art. 333, lid 2 en art. 354, § 5 WIB; Cass. 18 november 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1233, 1; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelasting,* Antwerpen – Cambridge, Intersentia, 2018, 245, nr. 294; H. DE CONINCK, "Aanslag- en onderzoekstermijnen in de inkomstenbelastingen gewikt en gewogen", TFR 2021, afl. 612, (1021) 1024; S. HUYSMAN, "Wanneer hebben derden het recht 'bezwaar' in te dienen?", *Fiscoloog* 2010, afl. 1231, 11.

14 H. DE CONINCK, "Aanslag- en onderzoekstermijnen in de inkomstenbelastingen gewikt en gewogen", TFR 2021, afl. 612, (1021) 1024.

De administratie mag deze termijnen echter niet misbruiken. In dat opzicht kan worden verwezen naar de rechtspraak inzake substitutie van motieven en verboden compensatie. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat opgedoken informatie ook kan worden gebruikt bij de taxatie van derden.[15]

Ten slotte moet worden opgemerkt dat de verlenging van de aanslagtermijn geen nieuwe aanslagtermijn kan doen ontstaan. Is de initiële aanslagtermijn verstreken bij de indiening van het bezwaarschrift, dan heeft die indiening geen invloed meer op de verstreken termijn.[16]

5. Geen bankgeheim tijdens de bezwaarfase – Artikel 374, lid 2 WIB kent de belastingadministratie in het kader van het onderzoek van het bezwaar een ruime bevoegdheid toe. Zo kan de ambtenaar die het bezwaarschrift onderzoekt alle inlichtingen vorderen waarvan (1) de kredietinstellingen onderworpen aan de wet van 25 april 2014 kennis hebben en (2) die hem nuttig lijken voor de behandeling van het bezwaarschrift.[17] Hoewel artikel 374, lid 2 WIB erg ruim is geformuleerd, houdt de belastingadministratie er een restrictieve interpretatie op na in haar commentaren op het Wetboek van de inkomstenbelastingen. In die commentaren stelt de administratie dat de onderzoeksbevoegdheid in beginsel beperkt is tot financiële instellingen die schuldenaar of schuldeiser zijn van de belastingplichtige[18], maar zich uitstrekt tot andere financiële instellingen wanneer er bewijzen of ernstige en overeenstemmende vermoedens voorhanden zijn dat de belastingplichtige met deze instellingen heeft gehandeld.[19] Bijkomend moeten de gevraagde inlichtingen beperkt blijven tot wat nodig is voor de behandeling van het bezwaarschrift. Zo worden misbruiken bij onderzoeken voorkomen en wordt verhinderd dat het indienen van een bezwaarschrift als voorwendsel dient voor een algemene opheffing van het bankgeheim.[20]

Bovendien moet de aard van de vereiste inlichtingen voldoende worden omschreven en moet de vraag binnen redelijke grenzen blijven, zodat van de bedoelde instellingen en inrichtingen geen opzoekingen worden geëist die overdreven lang en drukkend, ja zelfs onmogelijk zijn. De belastingplichtige heeft volgens de commentaren op het Wetboek van de inkomstenbelastingen evenwel het recht om de kredietinstellingen

---

15 Art. 317 WIB; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; Antwerpen 12 oktober 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1231, 11.

16 I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelasting,* Antwerpen – Cambridge, Intersentia, 2018, 246, nr. 295.

17 Art. 374, lid 2 WIB; *Com.IB* nr. 374/10; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2018-2019*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 1085, nr. 1768.

18 *Com.IB* nr. 374/10

19 *Com.IB* nr. 374/13

20 *Com.IB* nr. 374/11; Senaat, zitting 1961-1962, doc. nr. 366, blz. 308.

of -inrichtingen en het Bestuur der postchecks te verbieden de door de administratie gevraagde inlichtingen te verstrekken. Dat kan wanneer hij van oordeel is dat deze inlichtingen geen verband houden met zijn bezwaarschrift. Wanneer het gaat om inlichtingen die wel degelijk kaderen in de behandeling van het bezwaarschrift, kan dit evenwel nadelig zijn voor het onderzoek.[21]

In tegenstelling tot de restrictieve interpretatie van de belastingadministratie wordt er in de beperkte beschikbare rechtspraak een soepele positie ingenomen. Zo stelde het hof van beroep te Antwerpen, ter bevestiging van een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, dat het geen vereiste is dat de aangesproken instellingen schuldeiser of schuldenaar zijn van de belastingplichtige.[22] Het feit dat de belastingplichtige niet werd ingelicht over de vragen om inlichtingen vormt volgens het hof geen probleem, aangezien artikel 374 WIB de kredietinstellingen niet zou verplichten om hun cliënten te informeren over de vraag van de belastingadministratie. Volgens het hof zijn zij steeds vrij om dit mee te delen. Onzes inziens is deze houding moeilijk te verenigen met het primaire vraagrecht. De belastingplichtige moet immers eerst de kans krijgen om de informatie zelf aan te leveren, vooraleer wordt overgegaan tot de bevraging van de financiële instellingen.

Bij deze rechtspraak moet evenwel worden genuanceerd dat de belastingadministratie het standpunt inneemt dat zij enkel inlichtingen kan vorderen van kredietinstellingen indien de belastingplichtige weigert de informatie zelf aan te brengen.[23] De belastingadministratie lijkt zich dan ook aan te sluiten bij het primaire vraagrecht. Een bijkomende waarborg betreft de finaliteit van artikel 374, lid 2 WIB. De inlichtingen ingewonnen bij kredietinstellingen kunnen geenszins gebruikt worden ter vestiging van een aanvullende aanslag.[24] Het hof van beroep te Antwerpen bevestigde daarentegen dat de administratie de informatie van kredietinstellingen wel kan aanwenden bij de taxatie van derden.[25] Het Hof van Cassatie heeft dit in zijn arrest van 19 april 2012 bevestigd.[26]

---

21 *Com.IB* nr. 374/12

22 Rb. Hasselt 22 april 2009 (rolnr. 07/1013/A), www.taxwin.be; Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), www.taxwin.be.

23 *Com.IB* nr. 374/13.

24 *Vr. en Antw.* Senaat 1990-1991, 20 augustus 1991, 1.895 (Vr. nr. 263 O. DE CLIPPELE); Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2018-2019*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 1085, nr. 1768.

25 Antwerpen 9 november 2010 (rolnr. 2009/AR/1382), *RAGB* 2011, afl. 10, 725; A. TIBERGHIEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2018-2019*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, 1085, nr. 1768.

26 Cass. 19 april 2012 (rolnr. F.11.0058.N), www.taxwin.be.

6. Bewaring bewijsstukken – Artikel 315, lid 3 WIB bepaalt dat de belastingplichtige de boeken en bescheiden die nodig zijn voor de berekening van de belastbare grondslag moet bewaren tot het verstrijken van het zevende jaar volgend op het belastbaar tijdperk waarop de stukken betrekking hebben. Dient de belastingplichtige een bezwaar in met betrekking tot dat belastbaar tijdperk, dan moet hij deze stukken gedurende de volledige procedure bewaren, ook al strekt de procedure zich uit tot na de termijn bepaald in artikel 315, lid 3 WIB.[27]

7. Afronding van het onderzoek – De inspecteur stelt in voorkomend geval een verslag op voor de adviseur-generaal, die finaal uitspraak doet over de ontvankelijkheid en gegrondheid van het bezwaarschrift. De adviseur-generaal is echter niet gebonden door dit advies.[28]Indien de adviseur-generaal de bevoegdheid om een beslissing te nemen over het bezwaar tevens heeft gedelegeerd aan de inspecteur, geldt het advies meteen ook als de beslissing over het bezwaar.[29] De onderzoekend ambtenaar mag in dat geval niet zelf de betwiste aanslag hebben gevestigd. Dat volgt uit het algemeen rechtsbeginsel dat de beslissende ambtenaar onafhankelijk en onpartijdig moet zijn wanneer hij over een bezwaar beslist.[30]

---

27 Gent 15 november 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 783, 12.

28 *Com.IB* nr. 374/40.

29 *Com.IB* nr. 374/42; Gent 3 april 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 803, 11.

30 *Com.IB* nr. 374/42.

12.4 AKKOORDEN TIJDENS DE BEZWAARFASE

» Akkoord met de inspecteur in de fase van het onderzoek over een feitenkwestie

8. Draagwijdte akkoord – De beslissingsbevoegdheid van de adviseur-generaal is evenwel beperkt door eerdere standpunten van de belastingadministratie in eerdere controles. Een akkoord met de inspecteur over de feiten bindt de adviseur-generaal wel degelijk wanneer hij uitspraak moet doen over het bezwaarschrift.[31]

Deze conclusie kan worden getrokken op basis van een dubbele grondslag. Eerst en vooral somt artikel 374 WIB de bevoegdheden van de inspecteur op, waaronder ook de bevoegdheid uit artikel 340 WIB. Op basis daarvan is de inspecteur gerechtigd een akkoord te sluiten over feitenkwesties. Daarnaast kan het rechtszekerheidsbeginsel worden afgeleid uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Indien de inspecteur het gewettigd vertrouwen wekt dat een (feiten)kwestie op een bepaalde manier behandeld wordt, moet de adviseur-generaal daar rekening mee houden. Enkel indien op het akkoord een wilsgebrek rust, indien sprake is van dwaling of als na het sluiten van het akkoord nieuwe elementen opduiken, kan de adviseur-generaal het akkoord nog naast zich neerleggen.[32]

9. Ook contra legem-akkoorden binden de administratie – Wat rechtskwesties betreft, verzette de rechtspraak zich in het verleden tegen het sluiten van dergelijke akkoorden op basis van de openbare orde van de fiscale wetgeving, het beginsel van de wettigheid van belastingen en het gelijkheidsbeginsel.[33] De adviseur-generaal die uitspraak moet doen over een bezwaar moest aldus geen rekening houden met dit type akkoorden, maar moest wel verantwoorden waarom hij afweek van de overeenkomst met de belastingplichtige.[34]

De rechtspraak is echter in een andere zin geëvolueerd. Zo wordt onder meer aanvaard dat een belastingplichtige wel degelijk rechtmatig vertrouwen kan putten uit gedragingen en standpunten van de belastingadministratie die *contra legem* zijn. Het Hof van Cassatie heeft zich in een arrest van 21 april 2022 uitgesproken over de vraag

---

31 Art. 68 Ci.RH.863/530.827 d.d. 18 september 2000; Cass. 13 februari 1997, *Bull*. 1997, nr. 775, 2.272; Antwerpen 24 mei 2022, 2019/AR/1970, www.monkey.be; Gent 5 oktober 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 732, 12. Hetzelfde geldt voor een akkoord dat gesloten werd in de taxatiefase (Bergen 29 juni 2016 (rolnr. 2015/RG/167), www.monkey.be.).

32 Art. 68 Ci.RH.863/530.827 d.d. 18 september 2000; Cass. 13 februari 1997, *Bull*. 1997, nr. 775, 2.272; Antwerpen 24 mei 2022, 2019/AR/1970, www.monkey.be; Gent 15 september 2020 (rolnr. 2019/AR/1259), www.monkey.be; Rb. Namen 5 maart 2020, 17/366/A, www.monkey.be.

33 Art. 10, 170 en 172 Gw.; J. VAN BESIEN, *Indiening van een bezwaarschrift inzake inkomstenbelastingen*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1988, 11, nr. 7.

34 Art. 68 Ci.RH.863/530.827 d.d. 18 september 2000.

of het rechtszekerheidsbeginsel kan worden toegepast wanneer het standpunt van de fiscus waarop de belastingplichtige zich baseert, geen juiste toepassing van de fiscale wet is.[35] Met enige nuance antwoordde het Hof van Cassatie positief.

Het hof van beroep te Gent distilleert, in navolging van het arrest van het Hof van Cassatie, drie voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het legaliteitsbeginsel zou moeten wijken voor het vertrouwensbeginsel:[36]

1. De belastingplichtige moet zeker zijn van een 'doordachte, bewuste en definitieve (zelfs contra legem) stellingname' van de kant van de administratie;
2. De belastingplichtige moet aantonen dat hij zich bij het bepalen van de keuzes die hij in het relevante latere aanslagjaar heeft gemaakt, heeft afgestemd op die eerdere stellingname van de administratie ('anterioriteitsvereiste');
3. Voor de belastingplichtige was een realistische alternatieve keuze beschikbaar, waardoor kan worden aangenomen dat hij, mocht hij geen weet hebben gehad van die stellingname van de administratie, een andere interessante weg zou hebben bewandeld om zijn situatie te regelen.

Het Hof van Cassatie bevestigde en versterkte in zijn arrest van 12 maart 2026 zijn rechtspraak van 21 april 2022 over het vertrouwensbeginsel[37]. Het Hof oordeelde expliciet dat een belastingplichtige zich kan beroepen op een akkoord dat strijdig is met de wet. Waar het arrest van 21 april 2022 nog voorzichtig was en in sommige rechtsleer twijfel liet bestaan over de toepassing van het vertrouwensbeginsel in zuivere contra legem-situaties, aanvaardt het Hof in dit nieuwe arrest onomwonden dat een individuele akkoordverklaring ook bij onwettigheid een redelijk vertrouwen kan wekken dat de administratie moet honoreren.

Het geschil betrof een vennootschap die voor de aanslagjaren 2016 en 2017 een aftrek voor octrooi-inkomsten toepaste op basis van een eerder met de administratie gesloten akkoord. Later bleek evenwel dat de betrokken Europese octrooien in België reeds sinds 2011 waren vervallen, zodat de wettelijke voorwaarden voor de octrooiaftrek in werkelijkheid niet waren vervuld. Het hof van beroep te Gent stelde dan ook vast dat het akkoord op zichzelf geen rechtsgrond kon bieden voor de toepassing van de aftrek, aangezien de administratie bij het sluiten ervan had gedwaald over de juridische draagwijdte van de betrokken octrooien. Niettemin oordeelde het Hof van

---

35 Cass., 21 april 2022, (rolnr. F.20.0150.N)*, besproken door VAN HULLE, H. en VAN CAUWENBERGHE, J., 'Rechtszekerheidsbeginsel wordt uitgebreid tot contra legem-situaties',* Fisc. Act*. nr. 2022/16, p. 1-5;* Debelva, F., 'Goede trouw in nationaal en internationaal belastingrecht Belgisch rapport n.a.v. het 107de IFA-Congres te Cancun, Mexico (22-26.10.2023) (Good Faith in domestic and international tax law)', *T.F.R.*, 2024/3, nr. 655, p. 139-154.

36 Gent, 21 maart 2023, (rolnr. 2021/AR/2071), www.taxwin.be

37 Cass. 12 maart 2026 (rolnr. F.23.0118.N), www.monkey.be

Cassatie dat de belastingplichtige op basis van dat akkoord een gerechtvaardigd vertrouwen had verkregen over het toestaan van de aftrek.

Daarmee neemt het Hof definitief afstand van de opvatting dat het vertrouwensbeginsel noodzakelijk moet wijken voor het legaliteitsbeginsel zodra vaststaat dat het administratieve standpunt contra legem is. Het arrest verduidelijkt dat de vraag niet langer uitsluitend luidt of het standpunt van de administratie wettig was, maar veeleer of de belastingplichtige redelijkerwijs op dat standpunt mocht vertrouwen en zijn gedrag daarop heeft afgestemd.

Daarnaast verwerpt het Hof uitdrukkelijk het argument dat slechts een algemene gedragslijn, circulaire of beleidsregel van de overheid een voldoende basis kan vormen voor een beroep op het vertrouwensbeginsel. Volgens het Hof kan een vaste gedrags- of beleidsregel eveneens voortvloeien uit een individueel akkoord waarbij de administratie zich uitspreekt over de fiscale behandeling van een concrete situatie. Ook een individuele toezegging kan bijgevolg gerechtvaardigde verwachtingen doen ontstaan.

Uit het arrest blijkt duidelijk dat de goede trouw van de belastingplichtige een centrale rol speelt in de afweging tussen het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel. Akkoorden, rulings en andere formele standpunten van de administratie genieten in beginsel een vermoeden van betrouwbaarheid, zodat een belastingplichtige er doorgaans van mag uitgaan dat zij een correcte toepassing van de fiscale wet weerspiegelen.

Het arrest van 12 maart 2026 vormt aldus een belangrijke verdere stap in de evolutie van de cassatierechtspraak. Waar het arrest van 21 april 2022 reeds had aanvaard dat door de overheid gewekte verwachtingen bescherming kunnen genieten, bevestigt het Hof nu ondubbelzinnig dat deze bescherming ook geldt in zuivere contra legem-situaties. Daarmee erkent het Hof het vertrouwensbeginsel definitief als een volwaardig tegengewicht voor het legaliteitsbeginsel.

10. Het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel beperken de beslissingsbevoegdheid – Uit de voormelde rechtspraak volgt dat het vertrouwensbeginsel de beoordelingsvrijheid van de adviseur-generaal bij de behandeling van een bezwaarschrift aanzienlijk beperkt. Wanneer de belastingadministratie tijdens een controle of via een formeel standpunt, akkoord of ruling bij de belastingplichtige een rechtmatig vertrouwen heeft gewekt over de fiscale behandeling van een bepaalde situatie, kan de adviseur-generaal daarvan niet zonder meer afwijken. Zijn bevoegdheid om het bezwaar ten gronde te beoordelen, wordt in dat geval begrensd door de verplichting om de door de administratie gewekte verwachtingen te eerbiedigen.

Na de arresten van het Hof van Cassatie van 21 april 2022 en 12 maart 2026 geldt dit ook wanneer het eerdere administratieve standpunt achteraf onverenigbaar blijkt met de fiscale wet. Voor zover de belastingplichtige te goeder trouw was, zich op het standpunt van de administratie heeft gebaseerd en zijn gedrag daarop heeft afgestemd, kan de adviseur-generaal de rechtsgevolgen van dat vertrouwen niet zonder meer naast zich neerleggen.

Het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel fungeren aldus als een materiële grens aan de beslissingsbevoegdheid in bezwaar en verhinderen dat de administratie zonder bijzondere verantwoording terugkomt op haar eerdere toezeggingen of standpunten.