

# FISCAAL STRAFONDERZOEK EN MEDEWERKING VAN FISCALE AMBTENAREN<sup>1</sup>

Thierry LOQUET

## Inleiding

Fiscale fraude is een vorm van witteboordencriminaliteit. Het heeft een grote impact op de budgettaire mogelijkheden van een regeringsbeleid. Verschillende wetenschappelijke onderzoekers en ambtenaren van Europese instellingen en instellingen van de Verenigde Naties hebben ook meermaals gewezen op de nadelige gevolgen van fraude voor het economisch bestel.

De bestraffing en vervolging van fiscale misdrijven wordt geregeld in de artikelen 449 tot 463 van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen, de artikelen 73 en 74*bis* van het B.T.W.-Wetboek, de artikelen 206 en 207 van het Wetboek van Registratierechten en de artikelen 220 tot 266 van de Douane en Accijnswet van 6 juli 1978. Daarnaast kunnen ondernemers zich schuldig maken aan inbreuken op de milieuwetgeving, het economisch recht, de arbeids- en socialezekerheidswetgeving en het handelsrecht. Het laattijdig publiceren van de jaarrekening en het opstellen van vervalste balansen zijn voorbeelden van inbreuken op de vennootschapswetgeving en de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.<sup>2</sup>

Deze bijdrage wil aandacht besteden aan het fiscaal strafonderzoek en aan de medewerking van fiscale ambtenaren aan dit onderzoek. In een eerste deel bespreken we de verhouding tussen het fiscaal recht en het fiscaal strafrecht en de bestaande spanning tussen een fiscaal onderzoek en een fiscaal strafonderzoek. De medewerking van fiscale ambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek komt in een tweede deel aan bod. Hierbij gaan we chronologisch tewerk, waarbij deze chronologie wordt bepaald door de verschillende wetten. De Wet van 4 augustus 1986, de totstandkoming van de Wetten van 28 december 1992 en van 10 juni 1997. Het tweede deel wordt opgesplitst in vijf subdelen waarbij we een onder-

---

1. Dit artikel is gebaseerd op de jaarverhandeling strafrecht (eerste licentie rechten U.I.A., 1999-2000) van Thierry LOQUET, kandidaat gedetacheerde fiscale ambtenaar bij het Hof van Beroep te Antwerpen. Deze jaarverhandeling werd geschreven onder leiding van prof. dr. C. VAN DEN WIJNGAERT, gewoon hoogleraar U.I.A. en dr. G. STESENS, assistent U.I.A. Mijn dank gaat ook uit naar mr. G. POPPE voor zijn kritische bemerkingen.

Dit artikel geeft de toestand weer zoals die bestaat op het einde van 2000. De ministerraad keurde wel op 1 december 2000 twee ontwerpen van koninklijk besluit en twee ontwerpen van ministerieel besluit goed waardoor fiscale ambtenaren ter beschikking worden gesteld van de parketten, de arbeidsauditoraten en de Centrale Dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie (C.D.G.E.F.I.D.). Het eerstgenoemde koninklijk besluit wijzigt het Koninklijk Besluit van 17 juni 1994. Inhoudelijk zal er niets worden gewijzigd, er werden enkel kleine aanpassingen doorgevoerd om het statuut van de fiscale experten te verbeteren. Zie: K.B. 22 december 2000, *B.S.* 29 december 2000, addendum *B.S.* 5 januari 2001; M.B. 22 december 2000, *B.S.* 29 december 2000; K.B. 17 juni 1994, gewijzigd bij K.B. 22 december 2000; M.B. 22 december 2000, tot wijziging van het M.B. 10 juni 1964, *B.S.* 30 december 2000.

2. Art. 17 en 17*bis* Wet 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.

scheid maken tussen drie perioden, de periode tot 1986, de periode tussen 1986 en 1992, en de periode vanaf 1992. In het laatste subdeel geven we een visie op de toekomst waarbij we niet voorbij kunnen gaan aan de implicaties van de Wet Franchimont en de ontwikkelingen op het gebied van de coördinatie van de fiscale fraude op strafrechtelijk gebied. Ten slotte geven we een eigen visie op de denkpijlers die kunnen worden gevolgd om de fiscale fraude meer effectief te bestrijden.

## 1. Fiscaal strafrecht en fiscaal recht

### 1.1. VERHOUDING TUSSEN FISCAAL STRAFRECHT EN FISCAAL RECHT

Ten eerste gaan we even in op de relatie tussen het gemeen strafrecht en het bijzonder strafrecht. Daarna geven we een omschrijving van het fiscaal strafrecht en vervolgens gaan we wat dieper in op de aspecten van het materieel en het formeel fiscaal strafrecht. Ten slotte staan we stil bij de relatie tussen enerzijds het fiscaal controleonderzoek en anderzijds het fiscaal strafonderzoek.

#### 1.1.1. Relatie tussen gemeen strafrecht en fiscaal strafrecht

Het Strafwetboek van 8 juni van 1867 bestaat uit twee boeken. Boek I beschrijft de algemene beginselen betreffende de misdrijven en hun bestraffing. Boek II vermeldt de afzonderlijke misdrijven en de daaraan verbonden bestraffing. De algemene beginselen van Boek I zijn van toepassing op de misdrijven van Boek II.<sup>3</sup> Naast dit Strafwetboek zijn er een heleboel bijzondere wetten die strafbepalingen bevatten die niet terug te vinden zijn in het Strafwetboek. Het fiscaal strafrecht is niet terug te vinden in Boek II van ons Strafwetboek maar in verschillende fiscale wetboeken. Het fiscaal strafrecht wordt in de rechtsleer aangezien als een bijzonder strafrecht. De algemene beginselen van het strafrecht zijn eveneens van toepassing op het bijzonder strafrecht mits inachtneming van de bijzondere kenmerken eigen aan het fiscaal strafrecht en het fiscaal strafprocesrecht. Deze verhouding tussen het algemeen en het bijzonder strafrecht wordt geregeld door artikel 100 Sw.<sup>4</sup> De Wet van 4 augustus 1986, beter gekend onder de naam 'Charter van de belastingplichtige', heeft ertoe bijgedragen dat het fiscaal strafrecht bijna volledig is gelijkgeschakeld met het gemeen strafrecht, althans op het gebied van het materieel fiscaal strafrecht. Toch mogen we niet uit het oog verliezen dat het fiscaal strafrecht geen fiscaal recht is maar strafrecht, in zijn beginselen en in zijn methode.<sup>5</sup>

---

3. C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, deel I en II, Antwerpen, Maklu, 1999, 50.

4. C. VAN DEN WYNGAERT, *o.c.*, 171.

5. Verslag van de Commissie voor de studie van de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking (Commissie Ganshof van der Meersch), *Parl. St. Kamer* 1961-62, nr. 264, bijlage II. Het fiscaal strafrecht is het geheel van de wets- en verordeningbepalingen die ertoe strekt, vooral met het oog op de belastingontduiking, de strafrechtelijke handhaving te verzekeren van het fiscaal recht.

Het fiscaal strafrecht is het geheel van de wets- en verordeningbepalingen die ertoe strekt, vooral met het oog op de belastingontduiking, de strafrechtelijke handhaving te verzekeren van het fiscaal recht.<sup>6</sup> Het fiscaal strafrecht behelst de bepalingen op strafrechtelijk gebied m.b.t. de volgende wetboeken: het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), het Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen (W.I.G.B.), het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (W.B.T.W.), het Wetboek van Zegelrechten (W. Zeg.), het Wetboek van met Zegel Gelijkgestelde Taksen (W. Taksen), het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (W. Reg.) en het Wetboek der Successierechten (W. Succ.). De hierboven genoemde wetboeken hebben bepalingen opgenomen die integraal verwijzen naar "... *alle bepalingen van Boek I, van het Strafwetboek ...*".<sup>7</sup>

### 1.1.2. Materieel fiscaal strafrecht

Ingevolge artikel 100 van het Strafwetboek zijn op het vlak van het materieel fiscaal strafrecht alle bepalingen van boek I van het Strafwetboek, met inbegrip van de deelneming (art. 66 en 67 Sw.) en de verzachtende omstandigheden (art. 85 Sw.) van toepassing op de fiscale misdrijven. Sinds de Herstelwet van 10 februari 1981 zijn de bepalingen van artikel 79 t.e.m. 84 van het Strafwetboek, inzake de verzachtende omstandigheden, niet meer van toepassing op fiscale misdrijven. Na deze wet is fiscale valsheid en/of het gebruik van valse stukken geen misdaad meer en vallen alle fiscale misdrijven in de categorie van de wanbedrijven.<sup>8</sup> De artikelen 79 t.e.m. 84 van het Strafwetboek zijn enkel van toepassing op misdaden.

Artikel 40 van het Strafwetboek, inzake de vervangende gevangenisstraf bij niet-betaling van de geldboete, is van toepassing op het fiscaal strafrecht. De Wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie is eveneens van toepassing op de fiscale misdrijven.

Het enige verschilpunt dat blijft bestaan op het vlak van het materieel fiscaal strafrecht, betreft de niet-verhoging van de boeten met opdecimen. De strafrechtelijke geldboeten worden verhoogd met opdecimen om rekening te houden met de inflatie. Dit wordt b.v. niet toegepast op de misdrijven bedoeld in de artikelen 449, 450, 452 en 456 (art. 457 § 2 W.I.B. 1992) en op de B.T.W.-misdrijven van de artikelen 73, 73*bis* en 73*quarter* (art. 73*quinquies* § 3 W.B.T.W.).

De douanemisdrijven, die buiten het fiscaal strafrecht vallen, worden nog steeds strenger gestraft dan misdrijven van gemeen recht. Inbreuken op de douane- en accijnswetgeving vereisen geen opzet, het willens en wetens begaan van een overtreding wordt niet als voorwaarde gesteld. De inbreuken bestaan onafhankelijk van de wil van de overtreder, zelfs in geval van nalatigheid of

6. L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven, Acco, 1990, 93.

7. B.v. art. 457 § 1 Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en art. 73*quinquies* § 1 Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde.

8. Herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke betuigeling van de belastingontduiking, B.S. 14 februari 1981.

vergissing.<sup>9</sup> De strafrechter kan geen verzachtende omstandigheden in aanmerking nemen. De bespreking van het douane- en accijnsstrafrecht valt buiten het bestek van deze bijdrage.

### *1.1.3. Formeel fiscaal strafrecht*

De regels van het formeel gemeen strafrecht zijn van toepassing op het gemeen fiscaal strafrecht niettegenstaande een aantal afwijkingen die inherent zijn aan het fiscaal strafrecht. Het is niet onze bedoeling om al deze aspecten, welke buiten de bespreking van het onderwerp vallen, in detail te bespreken. We behandelen niet de Wet van 22 december 1998 die binnen de arrondissementsparketten een afdeling opricht voor economische, financiële en sociale criminaliteit onder leiding van een auditeur.<sup>10</sup> Ook de belangrijke wetten betreffende de beslechting van fiscale geschillen en de rechterlijke inrichting in fiscale zaken vormen geen voorwerp van deze bijdrage.<sup>11</sup> We staan enkel stil bij de rol van de fiscale ambtenaar in relatie tot het gerecht.

### *1.1.4. Relatie tussen fiscaal strafonderzoek en fiscaal onderzoek*

Het fiscaal recht omvat de rechtsregels voor de vestiging en de inning van belastingen, waarbij het onderzoek een onderdeel is van de regels betreffende deze vestiging en inning. Het fiscaal onderzoek uitgevoerd door de ambtenaren van het Ministerie van Financiën verschilt wezenlijk van het fiscaal strafonderzoek.<sup>12</sup> Het is het onderzoek naar de juistheid van de aangifte van één bepaalde belastingplichtige in het raam van de toepassing van één welbepaalde soort belasting. In de rechtsleer werd er gesproken over de soortgebondenheid van het fiscaal onderzoek.<sup>13</sup> De oprichting van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit waarbij fiscale ambtenaren van de directe belastingen samenwerken met deze van de B.T.W. doet hieraan geen afbreuk.<sup>14</sup> De twee fiscale wetboeken blijven naast elkaar bestaan, elk met hun eigen fiscale procedure niettegenstaande een doorgevoerde toenadering op het vlak van de termijnen.<sup>15</sup>

---

9. L. GHEYSENS, "Enkele bijzondere aspecten van het strafrecht en procedurerecht inzake douane en accijnzen", *A.F.T.*, 1987, 56.

10. Art. 152 Gerechtelijk Wetboek; Wet 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het openbaar ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings, *B.S.* 10 februari 1999 (hierna afgekort O.M.-Wet).

11. Wet 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *B.S.* 27 maart 1999. Zie ook: P. VAN ORSHOVEN, "De onmogelijke hervorming van het fiscale procesrecht II. Over de wetten van 15 en 23 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken", *R.W.* 1999-2000, 65-95.

12. De gedetacheerde ambtenaren van het Ministerie van Financiën voeren geen fiscaal controleonderzoek meer uit maar worden ingeschakeld in het fiscaal strafonderzoek. Zie in deze bijdrage: 2. De medewerking van fiscale ambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek.

13. H. DUBOIS, "Vijf regels van fiscaal onderzoek. Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en gebruiken van inlichtingen door andere administraties of instanties", *T.F.R.* 1988, 277-279. Uitgezonderd wanneer het onderzoek uitgevoerd wordt door de Bijzondere Belastinginspectie (B.B.I.).

14. K.B. 6 juli 1997. Dit besluit is in werking getreden op 2 juli 1997, *B.S.* 31 juli 1997.

15. De Wetten van 15 en 23 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *B.S.* 27 maart 1999.

De voorgenomen volledige integratie van beide procedures tot één vereenvoudigde procedure bleek niet haalbaar.

Op het vlak van de inkomstenbelastingen verwijst dit fiscaal controleonderzoek enerzijds naar het onderzoek bij de belastingplichtige zelf en anderzijds naar het onderzoek bij derden. Het onderzoek bij de belastingplichtige omvat het recht van de administratie om ter plaatse inzage te nemen van de boekhouding. Elke belastingplichtige is daarom verplicht alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen. Wanneer de belastingplichtige gebruikmaakt van computersystemen dan moet hij de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten, ter inzage voorleggen. De op de informatiedragers geplaatste gegevens moeten in een leesbare en verstaanbare vorm ter inzage worden voorgelegd.<sup>16</sup> Tevens kunnen de fiscale ambtenaren mondelinge en schriftelijke inlichtingen vragen met het oog op het onderzoek van zijn fiscale toestand.<sup>17</sup> Het uitgangspunt van het onderzoek is meestal de door de belastingplichtige ingediende aangifte, bij afwezigheid ervan kan de administratie b.v. een beroep doen op vermoedens.<sup>18</sup> Het fiscaal recht verwijst uitdrukkelijk naar de bewijsmiddelen van het gemeen recht met uitzondering van de eed.<sup>19</sup>

De fiscus mag anderzijds over een bepaalde belastingplichtige bijkomende inlichtingen verzamelen d.m.v. geschreven attesten, het horen van derden of het instellen van een onderzoek.

De openbare diensten van de federale staat, met inbegrip van de parketten en de griffies van de hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en gemeenten, evenals de openbare instellingen en inrichtingen moeten op verzoek van de fiscus inlichtingen verstrekken en inzage verlenen in de akten, stukken en registers met het oog op de vestiging of de invordering van de belastingen.

Volgens de wettelijke bepalingen van artikel 327 § 1 W.I.B. 1992 mogen de ambtenaren van de parketten en de griffies enkel inzage verlenen, en mogen enkel inlichtingen worden gegeven, mits uitdrukkelijk verlof van de hoogste parketmagistraten.

Naast deze beide vormen van onderzoek, bij de belastingplichtige en bij derden, is er voorzien in een samenwerking tussen de belastingadministraties. Zo is elke ambtenaar van een fiscaal bestuur, regelmatig belast met een controle of een onderzoek in verband met de toepassing van een bepaalde belasting bij een natuurlijke of rechtspersoon, van rechtswege gemachtigd alle inlichtingen te nemen, op te zoeken of in te zamelen welke de juiste heffing van alle door deze persoon verschuldigde andere belastingen kunnen verzekeren.<sup>20</sup> Vervolgens kun-

---

16. Art. 315 t.e.m. 338 W.I.B. 1992.

17. Art. 316 W.I.B. 1992: de vraag om inlichtingen.

18. Volgens het Burgerlijk Wetboek zijn vermoedens gevolgtrekkingen die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit (art. 1349 B.W.). De onweerlegbare wettelijke vermoedens zijn de vermoedens *juris et de jure*. De weerlegbare vermoedens, die een tegenbewijs toelaten, zijn de vermoedens *juris tantum*.

19. Art. 340 W.I.B. 1992; art. 59 W.B.T.W.; art. 105 W. Succ. en art. 185 W. Reg.

20. Art. 335 W.I.B. 1992.

nen alle inlichtingen die een fiscaal ambtenaar op wettige wijze in de uitoefening van zijn functie bekomt, door de Staat worden ingeroepen voor het opsporen van elke krachtens de belastingwetten verschuldigde som.<sup>21</sup> Dit betekent dat een fiscaal ambtenaar enkel een controle of een onderzoek kan uitvoeren betreffende de toepassing van de belasting waarvoor hij bevoegd is. De ambtenaren van de directe belastingen kunnen dus alleen gebruik maken van de onderzoeksmaatregelen voorzien in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

Een ambtenaar van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie heeft alle bevoegdheden die door de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake belastingen zijn toegekend aan ambtenaren van de andere administraties.<sup>22</sup> Een B.B.I.-ambtenaar beschikt dus over controlebevoegdheden die respectievelijk zijn toegekend aan ambtenaren van de directe belastingen, van het kadaster, van de B.T.W., registratie en domeinen. Deze onderzoeksbevoegdheden kunnen verschillend zijn naargelang de belasting die hij controleert.<sup>23</sup>

Op het vlak van de B.T.W. bestaat er een gelijkaardig fiscaal controleonderzoek bij de belastingplichtige en bij derden, en een wettelijk samenwerkingsverband tussen de administraties. Analoge wettelijke bepalingen vinden we terug in artikel 93<sup>quaterdecies</sup> van het B.T.W.-Wetboek.

Het fiscaal strafonderzoek daarentegen is erop gericht fiscale misdrijven op te sporen en de daders daarvan voor de strafrechter te brengen. De persoon die verdacht wordt van een fiscaal misdrijf, heeft niet de status van belastingplichtige in een fiscale procedure maar die van verdachte in een strafonderzoek. Dit kan ofwel een opsporingsonderzoek zijn ofwel een gerechtelijk onderzoek. Een verdachte in een strafonderzoek is niet verplicht om mee te werken aan dit onderzoek. Hij geniet van het vermoeden van onschuld en van het zwijgrecht. Het zwijgrecht is uitdrukkelijk opgenomen in artikel 14 (3)g van het I.V.B.P.R.<sup>24</sup> Het arrest *Funke* van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft het zwijgrecht impliciet erkend als een waarborg bepaald door artikel 6 (1) E.V.R.M.<sup>25</sup> Het vermoeden van onschuld blijft bestaan en het recht van de verdediging behoudt zijn volle uitwerking tot op het ogenblik dat de verdachte wordt veroordeeld.

Ingevolge het E.V.R.M. kan een belastingplichtige reeds in het kader van een fiscaal onderzoek de status van verdachte verwerven. Hij is dat vanaf het ogenblik dat bij de Fiscale Administratie tegen hem een verdenking rijst. Deze verdenking moet betrekking hebben op het feit dat hij zich schuldig heeft gemaakt aan een fiscale overtreding of fiscaal misdrijf en de administratie zinnens is, hetzij hem een administratieve boete met het karakter van een strafsanctie op te leggen, hetzij tegen hem klacht of aangifte te doen bij het parket. De belasting-

21. Art. 336 W.I.B. 1992.

22. I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek Fiscale Procedure Inkomstenbelastingen 1999*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 1999, 33.

23. Art. 87 Wet van 8 augustus 1980, *B.S.* 15 augustus 1980.

24. Internationaal Verdrag van 19 december 1966 inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna afgekort I.V.B.P.R.), *B.S.* 6 juli 1983. Art. 14 (3)g: "Bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging heeft een ieder, in volle gelijkheid, recht op de volgende minimumgaranties: (...) niet te worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen."

25. FUNKE v. Frankrijk, E.H.R.M. 25 februari 1993, *Publ. E.C.H.R., Serie A*, vol. 256-A.

plichtige heeft vanaf dat ogenblik in het fiscaal onderzoek dezelfde rechten als een verdachte in een strafzaak.

## 1.2. SPANNING TUSSEN FISCAAL STRAFONDERZOEK EN FISCAAL CONTROLEONDERZOEK

### 1.2.1. Principieel gescheiden onderzoeken

De hierboven beschreven onderzoeken, enerzijds het fiscaal strafonderzoek en anderzijds het fiscaal controleonderzoek, staan in principe los van elkaar. Het eerste wordt gevoerd door parketmagistraten in geval van een opsporingsonderzoek of door de onderzoeksrechter in het kader van een gerechtelijk onderzoek. Het fiscaal controleonderzoek wordt gevoerd door ambtenaren bij een fiscaal bestuur.

Ingevolge de Wetten van 15 en 23 maart 1999 zal voortaan het vonnis van een fiscale rechter worden geschorst bij de inleiding van een fiscaal strafrechtelijke vervolging. Het beginsel "le criminel tient le civil en état" is dus ook van toepassing op fiscale geschillen. Het gevolg is dat de burgerlijke fiscale rechter gebonden is door de beslissing van de strafrechter.

In de praktijk is de scheiding van beide soorten onderzoek echter niet absoluut omdat er tussen beide een gegevensuitwisseling kan plaatsvinden die in beide richtingen verloopt. Zowel het verwerken van gegevens uit het fiscaal strafonderzoek in een fiscaal onderzoek als het aanwenden van gegevens uit het fiscaal controleonderzoek in een strafonderzoek doen zich regelmatig voor.

### 1.2.2. Gegevensuitwisseling

In het kader van de gegevensuitwisseling kan de fiscus, ten eerste, inzage krijgen volgens artikel 327 § 1 van het W.I.B. 1992 of gelijkaardige bepalingen in de andere fiscale wetboeken, van de akten, registers, bescheiden of inlichtingen in verband met de rechtspleging. Deze inzage van het strafdossier kan enkel Mits uitdrukkelijk verlot van de procureur-generaal of de auditeur-generaal én dit in elk stadium van het strafrechtelijk onderzoek. Deze gegevens kunnen worden gebruikt om de belastbare grondslag te bepalen of te wijzigen. Bij verhindering van de procureur-generaal of de auditeur-generaal kan een ander lid van het openbaar ministerie hem vervangen.<sup>26</sup> Een bewijs van een door het O.M. verleende toelating blijft onontbeerlijk voor de geldigheid van de aanslag door de fiscus. Bij de loutere kennisgeving van fraude aan de fiscale administraties, dus in het omgekeerde geval, is een toelating vanwege de procureur des Konings voldoende.

Volgens artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering kunnen de fiscale administraties de strafrechtelijke feiten die een inbreuk vormen op de Belastingwetten en de uitvoeringsbesluiten ter kennis brengen van de procureur des

---

26. L. VANDENBERGHE, "Inzage gerechtsdossier: toelating hoeft niet noodzakelijk door procureur- of auditeur-generaal", *Fiscale Actualiteit*, 24 augustus 1999, nr. 28, 1-2.

Konings.<sup>27</sup> In het geval van een gerechtelijk onderzoek komen deze gegevens in handen van de onderzoeksrechter.

Tevens kunnen de fiscale ambtenaren worden gehoord als getuige over de gegevens van het fiscaal onderzoek.<sup>28</sup> Zij kunnen, nadat er een regelmatige klacht of aangifte werd gedaan door een daartoe behoorlijk gemachtigd ambtenaar, steeds inlichtingen verschaffen aan het parket of aan de onderzoeksrechter en hen zelfs het fiscaal dossier meedelen.<sup>29</sup> Het speelt geen rol of deze verschaft inlichtingen en mededeling spontaan of op verzoek gebeurde. Volgens het casatiearrest van 29 maart 1994 mogen de fiscale ambtenaren steeds aan de hand van de regelmatig verkregen inlichtingen uit een strafdossier een eigen onderzoek instellen of voortzetten. De ambtenaar schendt zijn beroepsgeheim niet wanneer hij inlichtingen verschaft aan de parketten, inlichtingen die nodig zijn voor de uitvoering van de wettelijke of reglementaire bepalingen.

In het kader van de gegevensuitwisseling kan ook de procureur des Konings het initiatief nemen om gegevens uit het fiscaal onderzoek op te vragen. Zo zal het parket op een andere wijze dan ingevolge klacht of aangifte van de administratie in kennis worden gesteld van een fiscaal misdrijf mits voorafgaandelijk advies van de gewestelijke directeur van de Fiscale Administratie.<sup>30</sup> Sinds 1 maart 1993 is dit advies facultatief en kan het in elke stand van het strafonderzoek worden gevraagd.

### *1.2.3. Spanning tussen beide soorten onderzoek*

Uit het voorgaande blijkt voldoende dat de spanning tussen beide soorten onderzoek geen louter theoretische aangelegenheid is. Bij een fiscaal controleonderzoek is de medewerking van de belastingplichtigen een basisgegeven. Bij een fiscaal strafonderzoek daarentegen heeft de verdachte het recht om iedere medewerking aan het onderzoek te weigeren. Hierboven werd dit reeds uitvoerig aangetoond. Wat gebeurt er nu met de gegevens die worden aangereikt door de belastingplichtige naar aanleiding van een fiscaal controleonderzoek én die door de fiscale ambtenaar aangezien worden als strafbare fiscale fraude? Deze gegevens kunnen door de Fiscale Administratie overgemaakt worden aan het parket waarbij zij als basis kunnen dienen om een strafvervolgning in te stellen. Kortom, gegevens die door de belastingplichtige werden aangereikt in het kader van de verplichte medewerking aan het fiscaal controleonderzoek. Als deze gegevens worden gebruikt, hetgeen wel degelijk gebeurt, kan één van de fundamentele rechtsbeginselen geschonden worden met name het recht van verdediging in strafzaken.<sup>31</sup> Van een miskenning van het recht van verdediging in strafzaken kan maar sprake zijn wanneer de belastingplichtige een verdachte is geworden in de zin van het E.V.R.M.

---

27. Volgende administraties worden bedoeld: de Administratie der directe belastingen, de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, de Administratie van de B.B.I. en de nieuwe Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit.

28. Art. 463 W.I.B. 1992 en art. 74bis B.T.W.-Wetboek.

29. Cass. 29 maart 1994, *F.J.F.*, nr. 94/200, 444-446.

30. F. DESTERBECK, "Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke betuigeling van fiscale fraude", *R.W.* 2000-2001, 859.

31. F. VANISTENDAEL, "Administratief onderzoek en strafonderzoek", *A.F.T.* 1997, 103-104.



Een oplossing om deze spanning op te heffen zou erin kunnen bestaan terug te keren naar het oude systeem waarbij de Fiscale Administratie beschikte over de strafrechtelijke vervolgingsbevoegdheid. De Fiscale Administratie had toen de keuze om de strafvervolgning al dan niet in te stellen. Bij verdere medewerking door de belastingplichtige aan het fiscaal onderzoek kon de Fiscale Administratie opteren om de strafvervolgning achterwege te laten. Dit betekent dus terugkeren naar een toestand van vóór de Wet van 8 augustus 1980. Door deze laatste wet werd de strafvordering inzake directe belastingen opnieuw toevertrouwd aan het openbaar ministerie.

Een andere oplossing bestaat erin om alle inlichtingen die de belastingplichtige verstrekt aan de Fiscale Administratie vanaf het ogenblik dat hij verdachte is in een fiscale strafzaak, te weren uit het strafdossier.<sup>32</sup> Dit veronderstelt dan wel dat de administratie van dat feit kennis heeft, wat niet steeds het geval is. Bovendien lijkt deze oplossing moeilijk werkbaar in de praktijk. Ze gaat voorbij aan de complexiteit van een fiscaal dossier dat verschillende aspecten omvat die niet noodzakelijk alle verdacht zijn. Ze blokkeert de normale afhandeling van deze fiscale aspecten en zal oneindige discussies doen rijzen over het juiste voorwerp van het fiscale onderzoek en dit van de fiscale strafvordering.

De spanning tussen beide soorten van onderzoek is sinds het arrest van 20 juni 2000 van het Hof van Cassatie aan het wegebben.<sup>33</sup> Het Hof van Cassatie heeft namelijk de toegelaten vormen van medewerking van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek beschreven. Het verstrekken van inlichtingen door gedetacheerde ambtenaren aan het gerecht in de ruime zin van het woord is toegelaten. Actieve deelname van niet-gedetacheerde fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek is echter niet toegelaten. Het Hof van Cassatie heeft alzo beslist in de zogenaamde zaak 'Beerschot'. De door het Hof van Beroep te Gent aanvaarde miskenning van de scheiding tussen fiscus en gerecht en de daaruit voortvloeiende nietigheid van de ganse rechtspleging vond geen gehoor bij het Hof van Cassatie, dat dan ook het arrest van 16 december 1999 van het Hof van Beroep te Gent verbrak. Het Hof van Cassatie vond de samenwerking tussen de fiscus en het gerecht in die bepaalde strafzaak geoorloofd.<sup>34</sup> Dit cassatiearrest doet echter geen afbreuk aan het wettelijke samenwerkingsverbod, maar zegt slechts welk eigen ambtelijk optreden van de fiscus geen verboden samenwerking is.

---

32. *Ibid.*, 103-104.

33. *Cass.* 20 juni 2000, inzake Paul NAGELS e.a., nog niet gepubliceerd. Het betreft de zaak 'Beerschot'.

34. F. DESTERBECK, *l.c.*, 857.

## 2. Medewerking van fiscale ambtenaren aan fiscaal strafonderzoek

### 2.1. KORT HISTORISCH OVERZICHT

Tot vóór de Wet van 31 december 1925 werd de strafvordering wegens fiscale misdrijven overgelaten aan het openbaar ministerie. Vanaf de Wet van 31 december 1925 tot de Wet van 8 augustus 1980, werd de strafvordering inzake inkomstenbelastingen en de verkeersbelasting, belasting op de spelen en weddenschappen, en de belasting op de automatische ontspanningstoestellen uitgeoefend door de verschillende fiscale administraties.<sup>35</sup>

In 1962 gingen er al stemmen op om de bevoegdheid inzake strafvordering terug over te dragen aan het openbaar ministerie. De werkgroep 'Stevigny' (1976) nam de aanbevelingen over van de Commissie 'Ganshof van der Meersch'.<sup>36</sup> Deze overdracht aan het openbaar ministerie werd een feit door de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-80, althans wat betreft de overtredingen van de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (art. 350 W.I.B.).<sup>37</sup> De Herstelwet van 10 februari 1981 heeft ervoor gezorgd dat de uitoefening van de strafvordering door het openbaar ministerie werd verruimd tot de andere fiscale wetboeken.<sup>38</sup> Het openbaar ministerie was reeds bevoegd inzake B.T.W.

De Administratie van Financiën blijft enkel bevoegd om de strafvordering uit te oefenen op het gebied van de douane en accijnzen.

Een mijlpaal in de hervorming van het fiscaal strafrecht betrof de Wet van 4 augustus 1986, beter gekend onder de benaming 'Charter van de belastingplichtige', waarbij het fiscaal strafrecht bijna volledig werd afgestemd op het gemeen strafrecht.<sup>39</sup> Zo werd onder meer de verplichte cumulatieve veroordeling tot gevangenisstraf en geldboete afgeschaft. De strafrechter kreeg hierdoor de mogelijkheid om, onverminderd de toepassing van verzachtende omstandigheden, enkel een gevangenisstraf of een boete op te leggen. Wij hebben in deze bijdrage vooral oog voor de hervormingen op het vlak van het formeel fiscaal strafrecht en meer bepaald voor de problematiek van de medewerking van fiscale ambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek.

De Wetten van 1980, 1981 en 1986 brachten een harmonisering tot stand door enerzijds de verschillende fiscale wetboeken af te stemmen op het gemeen recht en anderzijds een aantal gelijklopende bepalingen in te voeren die specifiek zijn op het fiscaal vlak.<sup>40</sup>

---

35. Het betreft de Wet van 31 december 1925. M. ROZIE (ed.), *l.c.*, 44. Anno 2000 worden de volgende belastingen bedoeld: verkeersbelasting en *belasting op inverkeerstelling*, belasting op spelen, weddenschappen en automatische ontspanningstoestellen (Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen).

36. F. DE MOT, *Fiscaal strafprocesrecht. Het charter van de belastingplichtige in de context van het fiscaal strafprocesrecht*, Deurne, Kluwer, 1988, 8.

37. Het huidige art. 460 W.I.B. 1992, *B.S.* 15 augustus 1980.

38. *B.S.* 14 februari 1981.

39. *B.S.* 20 augustus 1986.

40. J. D'HAENENS, "Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986" in A. DE NAUW, J. D'HAENENS en M. STORME (eds.), *Actuele problemen van strafrecht*, XIVde Postuniversitaire cyclus Willy Delva, Antwerpen, Kluwer, 1988, 154.

## 2.2. PERIODE TOT 1986: TOTSTANDKOMING VAN DE WET VAN 4 AUGUSTUS 1986

Eén van de meest ophefmakende bepalingen uit de Wet van 4 augustus 1986 verwijst naar het feit dat de belastingambtenaren nog slechts kunnen gehoord worden als getuige én dit op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging.<sup>41</sup> De bedoeling is om de ambtenaren van de Administratie van de directe belastingen, van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen en van de Administratie van de B.B.I. niet meer te laten deelnemen aan het fiscaal strafonderzoek. Volgens de ene een geschenk uit de hemel, voor de andere het einde van een doeltreffende bestrijding van de fiscale criminaliteit.<sup>42</sup> We komen uitvoerig terug op de verschillende standpunten van voor- en tegenstanders van de deelname van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek. Eerst gaan we even in op de functie van de B.B.I. omdat controverserig is ontstaan rond deze B.B.I.-ambtenaren.

Het opsporen en bestrijden van belangrijke fraude in alle domeinen van het fiscaal recht is de taak van de B.B.I. Het personeel ervan wordt ter beschikking gesteld door de verschillende moederadministraties. De diensten van de B.B.I. hebben hoofdzakelijk een polyvalente taak, zowel inzake directe belastingen als inzake B.T.W. en douane. Hun controlebevoegdheid strekt zich uit tot de gehele fiscale sector.<sup>43</sup> Oorspronkelijk was er geen wettelijke regeling voorzien om de controlebevoegdheden te omschrijven van deze B.B.I.-ambtenaren. Het is de Wet van 8 augustus 1980 die de B.B.I. in staat stelde efficiënt te kunnen optreden. De ambtenaren kregen ruime bevoegdheden op het vlak van de controle en taxatie voor om het even welke belasting. Tevens kunnen ze preventief optreden. In geval van gekarakteriseerde fraude is geen dading meer mogelijk en moet klacht neergelegd worden bij de procureur des Konings.<sup>44</sup>

Vóór augustus 1986 kwam het veelvuldig voor dat ambtenaren van de B.B.I. betrokken werden bij fiscaal strafrechtelijke onderzoeken. Hun bewezen diensten aan het parket en de onderzoeksrechter hadden betrekking op het geven van advies en inlichtingen, het bijstand verlenen bij huiszoekingen, plaatsopnemingen, verhoren en confrontaties. De parketmagistraten en de onderzoeksrechters deden noodgedwongen op hen beroep omdat ze niet beschikten over de nodige ervaring en de fiscale knowhow. Deze samenwerking tussen het gerecht en de B.B.I. tijdens de jaren 1982-1985 resulteerde wel in een recuperatie van ongeveer 5 miljard frank voor de Staat.<sup>45</sup> Het is deze deelname van fiscale ambtenaren die het voorwerp is geweest van veel kritiek.

Zowel in de rechtspraak, de rechtsleer als in de parlementaire debatten stonden verschillende meningen diametraal tegenover elkaar. Geen enkel argument werd onbenut gelaten.

---

41. Art. 463 W.I.B. 1992 (het oude art. 350bis W.I.B.); art. 2 W.I.G.B.; art. 74bis W.B.T.W.; art. 207decies W. Taksen; art. 207octies W. Reg.; art. 133decies W. Succ. en art. 67decies W. Zeg.

42. *Parl. St. Kamer* 1985-86, 576, nr. 7 en *Parl. St. Senaat* 1985-86, 310, nr. 2/2°.

43. F. DE MOT, *o.c.*, 112-114.

44. *Parl. St. Kamer* 1985-86, 576, nr. 7, 12.

45. A. DE NAUW, "Het nieuw vervolgingsstelsel in fiscale zaken", *Panopticron* 1986, 528.

Volgens de tegenstanders van een actieve deelname van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek, hebben deze ambtenaren slechts de rol van bevoorrechte getuige. De voornaamste verwijten die uiteindelijk hebben geleid tot het verbod van samenwerking tussen parket/onderzoeksrechter en fiscale ambtenaren is vooral gelegen in de manier waarop er werd samengewerkt. Bepaalde ambtenaren zouden de feitelijke leiding van het onderzoek naar zich toetrekken en alzo bevoegdheden overnemen die toebehoren aan de onderzoeksrechter of de gerechtelijke politie.<sup>46</sup> De deelname aan het onderzoek zou het geheim karakter van dit onderzoek schenden, een onevenwichtigheid tussen de verschillende partijen in het onderzoek teweegbrengen, het beginsel van de scheiding van de machten wordt op de helling gezet, schending van het recht op een eerlijk strafproces, ...<sup>47</sup> De tegenstanders konden beroep doen op de rechtspraak om hun standpunten kracht bij te zetten. Het Hof van Beroep te Antwerpen stelt in een arrest vast dat de rechten van de verdediging ernstig werden geschonden omdat B.B.I.-ambtenaren op volstrekt ontoelaatbare wijze actief deelnamen aan het strafonderzoek, het initiatief namen en de leiding hadden, actieve bijstand verleenden bij ondervragingen, de elementen van het onderzoek interpreteerden en zelf onderzoeksdaden stelden.<sup>48</sup> De meest belangrijke kritiek is te herleiden tot het feit dat deze belastingambtenaren een overwegende rol zouden spelen in het fiscaal strafonderzoek waarbij ze kennis zouden krijgen van fiscale elementen die ze kunnen aanwenden voor taxatiedoeleinden.

De voorstanders van de medewerking van fiscale specialisten aan het fiscaal strafonderzoek zagen in de fiscale ambtenaar de man van het vak, de deskundige bij uitstek. Hij kon, omwille van zijn bekwaamheid, de onderzoeksrechter inlichten en hem helpen bij de beoordeling van de omstandigheden en de elementen van het misdrijf.<sup>49</sup> Ook de voorstanders vonden steun in de rechtspraak. Zo oordeelde het Hof van Beroep te Brussel dat de deelname van B.B.I.-ambtenaren aan het strafonderzoek, na verzoek van het toen nog bestaande Hoog Comité van Toezicht, regelmatig is en de rechten van de verdediging niet schendt.<sup>50</sup> Het Hof motiveerde zijn uitspraak door te verwijzen naar de beperkte rol van bijstand aan het parket in het onderzoek. Dergelijke medewerking mag niet gezien worden als een aanstelling tot ambtenaar van gerechtelijke politie of als een aanstelling als deskundige. De deelname van B.B.I.-ambtenaren schendt evenmin het geheim van het vooronderzoek, omdat het geheim karakter van het vooronderzoek voornamelijk bestaat in het achterhalen van de waarheid. Het arrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 1985 bracht de gemoederen tot bedaren alhoewel de discussie in de rechtsleer bleef verder sudderen.<sup>51</sup> De medewerking van fiscale ambtenaren is geen inbreuk op het geheim karakter van het gerechtelijk onderzoek. Ook niet wanneer de onderzoeksrechter de verdachte ondervraagt en een huiszoeking doet uitvoeren in aanwezigheid van ambtenaren van het Ministerie van Financiën.

---

46. *Parl. St.* Senaat 1985-86, 310, nr. 2/2°, 70.

47. Corr. Brussel 9 november 1981, *J.Tmed.* 1982, 276.

48. Antwerpen 27 september 1988, *F.J.F.* 1989, nr. 162.

49. P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *R.W.* 1987-88, 603-605.

50. Brussel 11 maart 1985, *F.J.F.* 1986, nr. 203.

51. Cass. 15 januari 1991, *Pas.* 1991, I, 444 en Cass. 27 maart 1985, *J.T.* 1985, 404.

Ondanks de uitspraak van het Hof van Cassatie en de argumenten van de voorstanders moesten zij het onderspit delven.<sup>52</sup> De Wet van 4 augustus 1986 betekende het definitieve einde van de samenwerking tussen fiscale ambtenaren en het gerecht. Bij één van de parlementaire debatten omtrent deze materie ging de heer Willockx heftig te keer: "(...) onder de huidige Regering, (werd) systematisch begonnen met de ondermijning en de sabotage van de anti-fraudebestrijding." en "(...) nu (wordt) door de meerderheid het charter van de belastingplichtige door het Parlement gejaagd. Dit onderwerp is de politieke prijs die aan de P.R.L. moest betaald worden om de Regering overeind te houden. (...) een aantal belangrijke fraudezaken (konden) aan het licht komen dank zij de wet van 1980 (...)".<sup>53</sup> Een lid van de Senaat maakte ook de bedenking dat de nieuwe toestand de positie van de vervolgde belastingplichtige bij een huiszoeking ongunstig zou kunnen beïnvloeden. Volgens hem zou de aanwezigheid van een belastingambtenaar het immers mogelijk maken de stukken te schiften. Voortaan dreigt men alles in beslag te nemen, zodat het de belastingplichtige onmogelijk wordt gemaakt zijn activiteit voort te zetten. Vergeet men niet te licht dat de B.B.I. meestal niet zonder reden pleegt op te treden?<sup>54</sup>

Zoals hierboven reeds aangestipt, wordt de rol van de fiscale ambtenaren beperkt tot die van getuige. In die hoedanigheid kunnen ze nog wel geconfronteerd worden met de verdachte. De veel minder actieve rol van de fiscale ambtenaren wordt gecompenseerd door de benoeming van parketmagistraten gespecialiseerd in fiscale zaken.<sup>55</sup>

In de rechtsleer werd de vraag gesteld of het niet mogelijk zou zijn de gerechtelijke politie uit te bouwen en een bijkomende fiscale opleiding aan te bieden aan een deel van haar leden.<sup>56</sup> Onmiddellijk werd opgeworpen dat het tijdrovend zou zijn en budgettair niet haalbaar. In de parlementaire besprekingen werd opgeworpen om de ambtenaren de hoedanigheid toe te kennen van officier of agent van de gerechtelijke politie. Dit voorstel werd zelfs al in 1982 geoperd door de toenmalige procureur-generaal bij het Hof van Beroep, deze wettelijke regeling zou voorzien in een detachering van ambtenaren bij de procureur des Konings of de onderzoeksrechter.<sup>57</sup> Andere voorstellen spraken dan weer over de oprichting van fiscale brigades in de schoot van de gerechtelijke politie bij de parketten bestaande uit B.B.I.-ambtenaren om elke band met de administratie te verbreken.<sup>58</sup> Al deze voorstellen moesten het ontgelden. De hervorming had beslist anders gekund. Er kon inderdaad geopteerd worden voor een systeem waarbij de ambtenaren niet meer deel zouden uitmaken van hun moederadministratie. Ze zouden dan enkel belast worden met taken die verband houden met de bestrijding van de fiscale fraude zodat hun taxatiebevoegdheid tot nul zou worden herleid.

---

52. Cass. 27 maart 1985, *J.T.* 1985, 404.

53. *Parl. St.* Kamer 1985-86, 576, nr. 7, 12.

54. *Parl. St.* Senaat 1985-86, 310, nr. 2/2°, 13.

55. Zie: 2.3.2. De instelling van het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden.

56. P. GOEMINNE, *l.c.*, 608.

57. V. VAN HONSTE, "Het rechtspreken binnen het rechtsgebied van het Hof van Beroep te Brussel", *R.W.* 1982-83, 1563-1566.

58. A. DE NAUW, *o.c.*, 525-526.

Naar aanleiding van de besprekingen in het parlement verklaarde de toenmalige Minister van Financiën dat het zijn bedoeling is om in overleg met de Minister van Justitie na te gaan of men eventueel een protocol kan sluiten tussen de administratie en de parketten.<sup>59</sup> Ondanks de uitlatingen van de Minister van Financiën zijn verschillende auteurs van mening dat een kans werd gemist.<sup>60</sup>

De wetgever had er anders over beslist. Het 'Charter van de belastingplichtige', ingevoerd door de Wet van 4 augustus 1986, was een feit. De rechtsleer zou er niet meer omheen kunnen, er is een tijd vóór 1986 en één na 1986. Of hoe 1986 een begrip is geworden in het Belgisch fiscaal strafrecht.

## 2.3. PERIODE VANAF 1986 TOT 1992

### 2.3.1. De periode na 1986

Ingevolge het hierboven genoemde 'Charter van de belastingplichtige' mogen de fiscale ambtenaren dus niet meer deelnemen aan het fiscaal strafonderzoek. De enige Fiscale Administratie die de strafvordering nog mag uitoefenen is de Administratie van de douane en accijnzen. Belgische belastingambtenaren kunnen enkel als getuige worden gehoord.

Tijdens het vooronderzoek wordt de getuige verhoord buiten de aanwezigheid van de verdachte en/of zijn advocaat.<sup>61</sup> Niets belet dat de getuigen en de klaagden gelijktijdig worden verhoord. Dit betekent niet dat het gelijktijdige verhoor een permanent karakter aanneemt. Van een permanente mobilisatie voor het onderzoek kan geen sprake zijn.<sup>62</sup> De fiscale ambtenaar mag geen vragen stellen aan de verdachte en hij mag enkel antwoorden op nauwkeurige vragen.<sup>63</sup>

De fiscale ambtenaar is gemachtigd om te bepalen of een voorgelegd stuk invloed heeft op de fiscale toestand van de belastingplichtige, het belang van de ontdoken belasting te verduidelijken of fraudemechanismen te beschrijven.<sup>64</sup>

Volgens artikel 71 van het Wetboek van Strafvordering zijn getuigen personen die door een aangifte, door een klacht, door de procureur des Konings of op andere wijze worden aangewezen als kennisdragende, hetzij van het misdrijf, hetzij van de omstandigheden ervan. De rechtsleer leidt hieruit af dat wie van de eigenlijke zaak zelf niets afweet, maar enkel een mening heeft over de zaak niet als getuige kan worden beschouwd.<sup>65</sup> Omwille van het samenwerkingsverbod mag een ambtenaar die hetzij het fiscaal onderzoek verrichtte, hetzij de aangifte bij het strafgerecht deed slechts als getuige worden gehoord over de feiten die hij heeft vastgesteld. Hij kan daarover geen advies verstrekken want hierdoor

---

59. *Parl. St. Kamer* 1985-86, 576, nr. 7, 7.

60. J. D'HAENENS, *l.c.*, 167-168; A. DE NAUW, "Het nieuw vervolgingsstelsel in fiscale zaken", *Panopticon* 1986, 525-526; M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 45.

61. C. VAN DEN WYNGAERT, *o.c.*, 726 en 768-769.

62. *Parl. St. Kamer* 1985-86, 576, nr. 7, 49 en *Parl. St. Senaat* 1985-86, 310, nr. 2/2°, 24.

63. D. THUIS, "Actuele mogelijkheden tot samenwerking tussen de parketten en de fiscale ambtenaren in fiscale fraudedossiers: het beleid van de parketten in fiscale strafzaken", VLEKHO-seminarie op 8 februari 2000, 4.

64. F. DE MOT, *o.c.*, 106.

65. C. BUYSSE, *l.c.*, 186; F. DE MOT, *o.c.*, 106.

zou hij optreden als deskundige. Hij mag dus slechts inlichtingen verstrekken aangaande feiten die hij persoonlijk heeft vastgesteld.

Inhoudelijk kan de fiscale ambtenaar, volgens de administratieve commentaren op artikel 350*bis* W.I.B., over de hierna vermelde items worden gehoord.<sup>66</sup> Ten eerste kunnen ze gehoord worden over alle feiten met betrekking tot de inbreuk, zomede over alle feiten die slechts een onrechtstreeks verband hebben met de inbreuk, maar die nuttig zijn om er bepaalde aanwijzingen uit te trekken en ook over de persoon zelf van de verdachte. Vervolgens kan hij aanduiden, in die omstandigheid, of een hem voorgelegd stuk invloed heeft op de fiscale toestand van de belastingplichtige. De ambtenaar kan bijzonderheden verstrekken over de omvang van de ontdoken belastingen ten gevolge van de ter sprake gebrachte fraude. Ten slotte is het mogelijk dat hij een theoretische uitleg geeft omtrent een fraudemechanisme.<sup>67</sup>

De onderzoeksrechter of het parket kan wel alle noodzakelijke inlichtingen vragen aan de fiscale ambtenaren. Samenwerking, spontaan of op verzoek, is dus mogelijk maar dan enkel in de vorm van een informatiedoorstroming, waarbij het fiscaal dossier kan worden meegedeeld. Deze inlichtingen mogen niet het karakter vertonen van een verholen aangifte van andere fiscale misdrijven dan deze waarop het fiscaal strafonderzoek betrekking heeft.<sup>68</sup> De rol van getuige wordt ook gezien als een middel om machtsmisbruik vanwege de fiscale ambtenaar onmogelijk te maken. Dit machtsmisbruik zou erin kunnen bestaan dat de ambtenaar de klacht bij het parket gebruikt als drukkingsmiddel om gemakkelijker een akkoord af te dwingen over de belastbare grondslag.<sup>69</sup> Niet voor niets is hoofdstuk 3 van de Wet van 4 augustus 1986 getiteld 'Rechtszekerheid van de belastingplichtige (...)'.<sup>70</sup>

De klagende partij, de fiscus, kan enkel gehoord worden als getuige, wat betekent dat hij niet kan gehoord worden als deskundige. Het optreden als deskundige in fiscale misdrijven kan wel gebeuren door een beroep te doen op onafhankelijke deskundigen, evenals op de financiële afdelingen van de gerechtelijke politie of de B.O.B.<sup>71</sup> Het zijn deze laatste die gezien worden als hulpkrachten van het parket of de onderzoeksrechter.

In het Wetboek van Strafvordering is er geen systematische regeling uitgewerkt inzake het deskundigenonderzoek. De procureur des Konings kan zich laten bijstaan, in het kader van een opsporingsonderzoek, door personen die wegens hun kunde of beroep bekwaam worden geacht om de aard en de omstandigheden van het misdrijf te beoordelen (art. 43 Sv.). De deskundigen leggen de eed af tenzij er sprake is van ontdekking op heterdaad. In dit geval is er geen sprake van een deskundigenonderzoek in de strikte betekenis, maar eerder van een technisch advies.<sup>72</sup> Bij een gerechtelijk onderzoek kan de onderzoeksrechter

---

66. Het nieuwe art. 463 W.I.B. 1992.

67. *Com. I.B.*, 463/2-5.

68. F. DE MOT, *o.c.*, 107.

69. F. DESTERBECK, "De fiscale strafvordering, de fiscale ambtenaar en de strafrechter", *R.W.* 1987-88, II, 1322.

70. Volledige titel: "Rechtszekerheid van de belastingplichtige en instelling van het ambt van substituit-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden" (art. 53 t.e.m. 116).

71. *Parl. St.* Senaat 1985-86, 310, nr. 2/2°, 18.

72. C. VAN DEN WYNGAERT, *o.c.*, 726 en 773.

eveneens een deskundige aanstellen. Dit wordt niet als dusdanig door het Wetboek van Strafvordering voorzien, het vloeit eerder voort uit de algemene bevoegdheid als onderzoeksmagistraat. Het is de onderzoeksrechter die autonoom beslist wie hij zal aanstellen als deskundige en wat de omvang is van zijn opdracht.

In de rechtsleer is er een controverse ontstaan over de inhoudelijke draagwijdte van het begrip horen als getuige. Enerzijds is er een strekking in de rechtsleer die de fiscale ambtenaar niet beschouwt als een deskundige wanneer hij toelichting verstrekt omtrent het gevoerde onderzoek.<sup>73</sup> Anderzijds is er een strekking die deze gedragingen ziet als een optreden in de hoedanigheid van deskundige.<sup>74</sup> Volgens een eerste strekking kunnen fiscale ambtenaren aan hun bevindingen gevolgtrekkingen verbinden zonder dat dit hoeft te betekenen dat zij optreden als deskundigen.<sup>75</sup> Een tweede strekking vindt dat de fiscale ambtenaar de grens van getuige heeft overschreden en zich als een deskundige gedraagt wanneer hij besluiten formuleert die volgen uit de feiten van het onderzoek.<sup>76</sup> Deze strekking oordeelt, in tegenstelling met de administratieve commentaar, zoals hierboven uiteengezet, dat het vragen van de mening door de onderzoeksrechter over stukken die bij een huiszoeking in beslag worden genomen verboden is door de Wet van 4 augustus 1986.

Ingevolge het 'Charter van de belastingplichtige' kunnen de fiscale ambtenaren voortaan niet meer actief deelnemen aan opsporingen ter plaatse, huiszoekingen, ondervragingen geleid door de magistraat en internationale rogatoire opdrachten. Buitenlandse fiscale ambtenaren kunnen uiteraard nog deelnemen aan rogatoire opdrachten in België. Sommige buitenlandse ambtenaren, zoals in Nederland en Duitsland, hebben de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie zodat ze actief kunnen deelnemen aan het strafonderzoek.

### *2.3.2. De instelling van het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden*

De wetgever begreep dat de beperkte rol van de fiscale ambtenaren als getuige moest genuanceerd worden. Dreigde immers niet een toestand waarbij het onderzoek inzake fiscale misdrijven werd aangetast?<sup>77</sup> Artikel 113 van de Wet van 4 augustus 1986 heeft het ambt ingesteld van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden. Deze strafvordering in fiscale zaken kan ook uitgeoefend worden door de niet-gespecialiseerde substituten. Het is logisch dat de fiscale substituten bij voorrang de fiscale dossiers krijgen toegewezen. Deze substituten kunnen de strafvordering uitoefenen wegens een overtreding van de wetten en verordeningen in fiscale aangelegenheden.

Ze beschikken niet over een uitsluitende bevoegdheid zodat zij niet kunnen weigeren om zaken te behandelen van louter gemeen strafrecht en andere in het bijzonder strafrecht omschreven misdrijven. In de rechtsleer wordt hierop kri-

73. F. DE MOT, *o.c.*, 108.

74. C. BUYSSE, *l.c.*, 186-188.

75. F. DE MOT, *o.c.*, 108

76. C. BUYSSE, *l.c.*, 187-188.

77. J. D'HAENENS, *l.c.*, 168.



tiek geleverd omdat het niet denkbeeldig is dat hierdoor een aangepast vervolgingsbeleid in fiscale strafzaken wordt bemoeilijkt.<sup>78</sup>

De bijzondere bevoegdheid verwijst enkel naar de misdrijven omschreven in de fiscale wetboeken, met uitzondering van de in de Algemene Wet inzake douane en accijnzen omschreven misdrijven. De fiscale misdrijven die gepleegd worden in overtreding met de verordeningen van de ondergeschikte besturen vallen evenmin onder de bijzondere bevoegdheid.

De gespecialiseerde substituten oefenen de strafvordering uit voor de rechtbanken van de gerechtelijke arrondissementen gelegen in het rechtsgebied van het Hof van Beroep van het arrondissement waar zij benoemd zijn. Wanneer zij hun ambt moeten uitoefenen in een ander arrondissement dan datgene waarin zij benoemd zijn, worden zij geplaatst onder het toezicht en de rechtstreekse leiding van de procureur des Konings van het arrondissement waar zij dat ambt uitoefenen (art. 151*bis* van het Gerechtelijk Wetboek).

Het aantal fiscale substituten bedraagt 16, waarvan 4 in het gerechtelijk arrondissement Brussel, 3 in de gerechtelijke arrondissementen van Antwerpen, Gent en Luik, en 3 in het gerechtelijk arrondissement van Bergen. Oorspronkelijk waren er 15 voorzien in verhouding tot het aantal gewestelijke directies van de Administratie der directe belastingen, zijnde 15.<sup>79</sup> De hervorming van de Fiscale Administraties leidde tot de oprichting van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit waarbinnen 48 polyvalente controlecentra werden opgericht.<sup>80</sup> In Brussel 8, in Wallonië 25 en in Vlaanderen 15. Elk controlecentrum wordt geleid door een gewestelijke directeur. In dit verband is het nuttig om eens na te denken over een uitbreiding van het kader van fiscale substituten, al of niet in overeenstemming met het aantal polyvalente controlecentra. Dit naar analogie met het aantal ingestelde ambten van fiscale substituten in 1986. Een uitbreiding van het kader zou in ieder geval een effectieve bestrijding toelaten van de fiscale fraude. De vraag is, hetgeen een politieke beleidskeuze is, of een uitbreiding budgettair politiek haalbaar is.

## 2.4. PERIODE VANAF 1992

### 2.4.1. De totstandkoming van de Wet van 28 december 1992

Zowel in de rechtsleer als in parlementaire middens bleef het ongenoegen omtrent de detachering overeind.<sup>81</sup> De fiscale knowhow van fiscale ambtenaren ten dienste van het parket en de onderzoeksrechter is geen slechte zaak. Het zoeken naar het juridisch wettelijk kader, dat aanvaardbaar is voor alle partijen, om tot een samenwerking te komen bleef in de wandelgangen rondhangen. De vaststelling dat de Wet van 4 augustus 1986 een doeltreffende en deskundige bestrijding van de fiscale criminaliteit quasi onmogelijk heeft gemaakt, heeft de wetgever ertoe aangezet nieuwe formules uit te denken.<sup>82</sup>

78. F. DE MOT, *o.c.*, 20.

79. *Parl. St. Senaat* 1985-86, 310, nr. 2/2°, 8.

80. K.B. 6 juli 1997, *B.S.* 31 juli 1997 (tweede editie).

81. *Parl. St. Kamer* 1992-93, 717, nr. 1 en *Parl. St. Senaat* 1992-93, 591, nr. 2.

82. M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 48.

Tijdens besprekingen in het parlement naar aanleiding van een nieuw voorstel om te voorzien in de detachering van fiscale ambtenaren bij het parket, kwamen de diverse argumenten van voor- en tegenstanders weer uitdrukkelijk naar boven. Tegenstanders werpen op dat het niet normaal is dat omwille van het feit dat de parketten onvoldoende uitgerust zijn, de fiscale ambtenaren plots van statuut moeten veranderen.<sup>83</sup> Het gevaar is niet denkbeeldig, volgens hetzelfde commissielid, dat de contacten, relaties en informatie van vertrouwelijke aard worden meegenomen naar de gerechtelijke instanties die niet automatisch aan de leden van de onderzoeksgerechten ter beschikking staan. In feite zouden de fiscale parketten moeten uitgebouwd worden met gespecialiseerd personeel. Fiscale ambtenaren zijn leden van de uitvoerende macht en behoren niet tot het departement Justitie en behoren zeker niet tot de onderzoeksgerechten. Meerdere commissieleden delen deze mening, de detachering van ambtenaren bij de parketten leidt tot een zeer nadelige vermenging van administratieve vordering en strafvordering.

De Minister van Financiën erkent dat de versterking van de fiscale knowhow van de parketten met fiscaal deskundige magistraten de ideale oplossing zou zijn geweest.<sup>84</sup> Na enkele jaren komt men echter tot de bevinding dat de fiscale substituten zich niet meer met fiscaliteit maar met iets anders bezighouden.

De nieuwe formule van detachering is slechts aanvaardbaar indien bepaalde regels nauwgezet worden gevolgd. Het zal gaan om detacheringen voor een lange periode. Tijdens die detachering staan de ambtenaren onder het gezag van de parketten. Zij mogen op geen enkele manier gebruik maken van hun kennis van dossiers die zij behandelden toen zij nog deel uitmaakten van een fiscaal bestuur.<sup>85</sup> Omgekeerd mag hij bij zijn terugkeer naar de administratie uiteraard op geen enkele wijze gebruik maken van inlichtingen die hij verkregen heeft tijdens zijn detachering bij het parket.<sup>86</sup>

Tijdens de besprekingen in de Commissie van Financiën werd geopperd of het niet mogelijk zou zijn als eenmaal iemand gedetacheerd wordt, dat hij daar blijft tot aan het einde van zijn carrière. Op die manier kan hij geen misbruik maken van informatie verkregen op zijn vroegere dienst.<sup>87</sup> Voor deze oplossing werd niet gekozen. Uiteindelijk werd het wetsontwerp toch aangenomen in het parlement én werd de detachering van fiscale ambtenaren een feit.

#### 2.4.2. *K.B. van 17 juni 1994*

Krachtens artikel 71 van de Wet van 28 december 1992 kunnen ambtenaren van de Fiscale Administraties, die door de Minister van Financiën zijn aangewezen, ter beschikking worden gesteld van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur teneinde hen bij te staan in de uitoefening van hun taken. Het koninklijk besluit dat de praktische detachering regelt liet op zich wachten. Het K.B. van 17 juni 1994 bevat bepalingen omtrent de procedure van incompetentiestel-

---

83. *Parl. St. Senaat* 1992-93, 591, nr. 2, 82.

84. *Parl. St. Senaat* 1992-93, 591, nr. 2, 82.

85. *Parl. St. Senaat* 1992-93, 591, nr. 2, 44.

86. *Parl. St. Kamer* 1992-93, 717, nr. 1, 11.

87. *Parl. St. Senaat* 1992-93, 591, nr. 2, 83.

ling en rangschikking van de kandidaten, de modaliteiten, de duur en de verlen-  
ging van de terbeschikkingstelling en een aantal bepalingen over het statuut van  
de ter beschikking gestelde ambtenaar zowel in zijn administratie van oorsprong  
als ten aanzien van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur.<sup>88</sup> Het  
M.B. van 18 juni 1994 bepaalt het aantal fiscale ambtenaren die in de ambtsge-  
bieden van de vijf Hoven van beroep ter beschikking worden gesteld van de  
procureur des Konings of van de arbeidsauditeur.<sup>89</sup>

De fiscale ambtenaren zullen enkel optreden als medewerkers aan het straf-  
onderzoek. De Wet van 28 december 1992 heeft doelbewust de gedetacheerde  
ambtenaren niet de hoedanigheid gegeven van officier van gerechtelijke politie.  
Om in aanmerking te kunnen komen moeten de fiscale ambtenaren een nuttige  
ervaring aantonen van minimum vier jaar inzake de controle van de vennoot-  
schapsbelasting, van de B.T.W. of van de accijnzen. De kandidaten worden ge-  
rangschikt door de directieraad van het Ministerie van Financiën rekeninghou-  
dend met de beroepsbekwaamheid inzonderheid inzake fiscaliteit en boekhouden  
en met de elementaire kennis van het strafrecht en de strafprocedure.<sup>90</sup> De Mi-  
nister van Financiën wijst de ambtenaren aan op voordracht van de directieraad  
en op eensluidend advies van de betrokken procureur-generaal. De ambtenaren  
die hiervoor in aanmerking komen zijn deze van de Administratie der directe  
belastingen, van de B.T.W., van de B.B.I., van de Administratie van de onder-  
nemings- en inkomensfiscaliteit en van de Administratie der douane en accijn-  
zen.

De detachering geldt voor een periode van zes jaar. Deze periode is hernieuw-  
baar voor termijnen van maximum twee jaar, mits eensluidend advies van de  
betrokken procureur-generaal. Op het einde van elke periode van twee jaar wordt  
de detachering stilzwijgend verlengd. De terbeschikkingstelling mag vervroegd  
worden beëindigd mits een vooropzeg in acht wordt genomen door de ambte-  
naar of door de procureur-generaal. De vooropzeg wordt ten minste drie maan-  
den voor het verstrijken van de tweejarige termijn gegeven. Niemand heeft er  
baat bij dat een gedetacheerde ambtenaar tegen zijn zin ter beschikking van het  
parket wordt gehouden. Het is daarom weinig waarschijnlijk dat een ambtenaar  
zal worden verplicht ter beschikking te blijven, als hij verlangt terug te keren  
naar zijn moederadministratie.<sup>91</sup>

Het aantal gedetacheerde fiscale ambtenaren stemt overeen met dat van de  
substituten-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden.  
Dit betekent drie Nederlandstalige ambtenaren voor Gent en Antwerpen, drie  
Franstaligen voor Luik en Bergen en vier ambtenaren voor Brussel, waarvan één  
Nederlandstalige. Voor de terbeschikkingstellingen te Brussel wordt geen twee-  
taligheidsvereiste gesteld. De fiscale ambtenaren kunnen bijstand verlenen in het  
ganse rechtsgebied van het Hof van Beroep waarbinnen hun standplaats is ge-  
vestigd.

Verder vermeldt het K.B. van 17 juni 1994 voornamelijk onverenigbaarheden  
en verbodsbepalingen. Artikel 24 bepaalt dat de gedetacheerde ambtenaar geen

---

88. *B.S.* 14 juli 1994, 18566.

89. *B.S.* 14 juli 1994, 18572.

90. Art. 4 en art. 6 K.B. 17 juni 1994.

91. *Vr. en Antw. Kamer* 1994-95, 9 december 1994, 14353 (Vr. nr. 1322 GILLES).

zaken mag behandelen die hij behandeld heeft of waarvan hij weet had ingevolge zijn functies bij zijn administratie van oorsprong. Hij mag eveneens geen informatie meedelen aan de procureur des Konings of aan de arbeidsauditeur die op een gelijkaardige wijze werd verkregen, behalve bij naleving van de wetten en reglementen die ter zake van kracht zijn. Uiteraard kan hij deze informatie meedelen, maar dan enkel onder de voorwaarden van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering. De strafbare feiten, voor overtredingen van de belastingwetten en de uitvoeringsbesluiten, kunnen niet zonder machtiging van de bevoegde gewestelijke directeur, aan de procureur worden megedeeld. Dit alles doet geen afbreuk aan het feit dat de fiscale ambtenaar, volgens artikel 463 van het W.I.B. 1992, en de gelijkaardige bepalingen in de andere fiscale wetboeken, nog als getuige kan gehoord worden over zaken die hij behandeld heeft of waarvan hij kennis had uit aard van zijn fiscale functie.<sup>92</sup> De overtreding van artikel 24 van het koninklijk besluit zal waarschijnlijk worden gesanctioneerd door de niet-ontvankelijkheid van de strafvordering.<sup>93</sup>

Na zijn terugkeer in zijn administratie verbiedt het koninklijk besluit dat hij zaken zou behandelen die hij heeft behandeld of waarvan hij weet had ingevolge zijn detachering bij het parket. Hij mag evenmin gebruikmaken noch gewag maken van de informatie die hij verkregen heeft tijdens zijn terbeschikkingstelling. Vermits ook hier geen sanctie voorzien is op de overtreding van deze verbodsbepaling, zal het gemeen recht moeten worden toegepast. Dit betekent dan de nietigheid van de aanslag.

De gedetacheerde ambtenaren kunnen niet zelfstandig daden van onderzoek stellen omdat zij niet de hoedanigheid hebben van officier van gerechtelijke politie. Hun taak bestaat erin de procureur des Konings of de arbeidsauditeur bij te staan in de uitoefening van hun opdrachten en ze staan ook onder hun hiërarchisch gezag.

De kritiek, tegen de deelname van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek, omdat ze hun taxatiebevoegdheid zouden behouden wordt alzo ontkracht. Zij nemen deel aan de taken die gewoonlijk aan de substituten toekomen in het kader van een fiscale strafprocedure. In antwoord op een parlementaire vraag geeft de Minister van Financiën een overzicht van de taken van de terbeschikkinggestelde ambtenaren, en hij verwijst tevens naar het dienstorder van incompetentiestelling van 27 juni 1994.<sup>94</sup> We bespreken ze hieronder.

Zodra er aanwijzingen van fiscale fraude in een dossier opduiken kan de substituuut de gedetacheerde ambtenaar belasten met een analyse van het dossier en hem zijn vaststellingen en voorstellen doen meedelen vooraleer hij al dan niet overgaat tot het instellen van een opsporingsonderzoek of tot het aanstellen van een onderzoeksrechter.

Het openbaar ministerie vergewist zich regelmatig van het vorderen van het onderzoek en kan, steunend op het dossier, sommige onderzoeksdaden eisen. De fiscale ambtenaren kunnen hem helpen bij dit opvolgingswerk.

92. M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 49.

93. S. VAN CROMBRUGGE, "Koninklijk besluit over detachering van belastingambtenaren bij de parketten", *Fiskoloog* 11 augustus 1994, 4.

94. *Vr. en Antw. Kamer* 1994-95, 9 december 1994, 14353 (Vr. nr. 1322 GILLES).

De fiscale substituut kan opsporingsmaatregelen nemen waarbij hij zich laat vergezellen van de fiscale experts. Op deze wijze kunnen de ambtenaren, doch niet op eigen initiatief, bijstand verlenen bij huiszoeken, plaatsopnemingen, inbeslagnemingen, verhoren en internationale rogatoire commissies. Stellen dat de fiscale ambtenaren deze onderzoeksdaden slechts zouden mogen bijwonen wanneer de procureur des Konings of de arbeidsauditeur persoonlijk aan deze daden deelneemt, wijst op een al te strikte interpretatie van de wet.<sup>95</sup>

Bij het afsluiten van het onderzoek, wanneer de onderzoeksrechter het dossier terugstuurt naar de procureur des Konings, kunnen de fiscale experts nog nuttig zijn bij de analyse en de samenvatting van het dossier en kunnen ze een juridische kwalificatie voorstellen voor de misdrijven.

Aan de gedetacheerde ambtenaren kan ook gevraagd worden mee te werken aan de conclusies die neergelegd worden voor de onderzoeks- of vonnisgerichten. Deze medewerking kan bestaan in het verzamelen van rechtsleer en rechtspraak.

Het is uitzonderlijk dat een dossier uitsluitend fiscale aspecten heeft. Zoals vaak is het slechts naar aanleiding van een dossier van gemeen recht dat aanwijzingen van fiscale fraude opduiken. Elementen van gemeen recht kunnen zijn valse balansen en inbreuken op de boekhoudwetgeving. De gedetacheerde ambtenaren zullen nooit gevraagd worden om een dossier te behandelen waarin geen enkel fiscaal element aanwezig is. Nochtans, wanneer een dossier dergelijke elementen bevat, zullen ze zoals de procureur des Konings, kennis nemen van het gehele dossier, zowel wat de niet-fiscale als de fiscale elementen betreft.

De fiscale ambtenaren kunnen ook gevraagd worden om het vermogensvoordeel, het voordeel dat gerealiseerd werd door het plegen van het misdrijf, te berekenen. Dit voordeel zou eventueel kunnen bestaan uit het bedrag van de ontdoken belasting plus de interesten.

Het is opvallend dat er in de Wet van 28 december 1992 en haar uitvoeringsbesluiten, noch in de parlementaire voorbereidingen, gesproken wordt over de relatie tussen de gedetacheerde ambtenaren en de onderzoeksrechter. In de parlementaire besprekingen bij de totstandkoming van het 'Charter van de belastingplichtige' in 1986 kwam dit aspect aan bod.<sup>96</sup> De fiscale ambtenaren kunnen enkel opdrachten ontvangen van de procureur des Konings of van de arbeidsauditeur, omwille van het feit dat ze onder hun hiërarchisch gezag staan, en dus niet van de onderzoeksrechter. Zo de onderzoeksrechter van hun diensten gebruik wil maken zal hij dus voorafgaandelijk de toestemming moeten vragen aan de procureur des Konings of de arbeidsauditeur.<sup>97</sup>

In overeenstemming met de beginselen van het geheim karakter van het onderzoek en de scheiding der machten, is het niet mogelijk dat gedetacheerde ambtenaren de Fiscale Administratie rechtstreeks zouden inlichten over indicieën

---

95. M. ROZIE (ed.), *l.c.*, 50.

96. K. GHEYSEN, *Wet 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen. Artikelsgewijze coördinatie van de wettekst. Advies van de Raad van State. Parlementaire documenten en handelingen*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 311.

97. C. BUYSSE, *l.c.*, 203 en M. ROZIE (ed.), *l.c.*, 50.

van fiscale fraude in de strafdossiers die ze behandelen.<sup>98</sup> Zij kunnen wel voorstellen formuleren aan de procureur des Konings of aan de arbeidsauditeur om de Minister van Financiën in te lichten over ernstige indiciën van fiscale ontduiking.<sup>99</sup>

De Wet van 28 april 1999 tot aanvulling van het K.B. nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, heeft de verplichting tot het verstrekken van informatie door de parketten aan de fiscus aanzienlijk uitgebreid. Deze uitbreiding geldt enkel m.b.t. de indirecte belastingen. Op het vlak van de directe belastingen wijzigt er weinig. De artikelen 327 § 4 en § 5 W.I.B. 1992 hadden immers strikt genomen enkel betrekking op de inkomstenbelastingen. De parketten moeten in het vervolg de fiscus onmiddellijk inlichten, betreffende een strafdossier waarvan het onderzoek indiciën van ontduiking aan het licht brengt, zowel met betrekking tot de directe belastingen als de indirecte belastingen.<sup>100</sup> De kennisgeving is niet langer afhankelijk van een voorafgaand verlot van de procureur-generaal of de auditeur-generaal, zoals dit vroeger het geval was overeenkomstig artikel 327 § 4 W.I.B. 1992. Deze wet voorziet dus in een algemene verplichting tot kennisgeving aan de Minister van Financiën. Artikel 327 § 4 W.I.B. 1992 wordt dus afgeschaft en geïntegreerd in het KB. nr. 185 en de Wet van 9 juli 1975.

De Controledienst voor de Verzekeringen is door de nieuwe wet ook verplicht tot aangifte van fraude aan het gerecht. Het is dezelfde meldingsplicht als die waaraan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, ingevolge K.B. nr. 185 van 9 juli 1935, is onderworpen.

Ten slotte vermelden we de mogelijkheid om ambtenaren te detacheren bij de Centrale Dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie (C.D.G.E.F.I.D.). Deze dienst werd opgericht op 9 juni 1993 bij algemene richtlijn van de Minister van Justitie. Bij beslissing van de Ministerraad van 6 december 1996 werd besloten om deze Centrale Dienst in de gerechtelijke politie te integreren. De C.D.G.E.F.I.D. zal zich toeleggen op ernstige economische, financiële en fiscale misdrijven met betrekking tot de georganiseerde criminaliteit. Ze zal zich in het bijzonder toespitsen op witwassen, B.T.W.-carrouzels, bepaalde inbreuken op de beurs- en financiële wetgeving, de E.E.G.-fraude of anti-communautaire fraude. Het is een algemene dienst die de andere politiediensten bijstaat bij bepaalde operationele taken en tegelijk een instrument is voor het voeren van een strafbeleid.<sup>101</sup> De Centrale Dienst zal versterkt worden door voornamelijk een aantal gedetacheerde ambtenaren van de Administratie der douane en accijnzen en van de B.T.W.

---

98. R. BLANPAIN en I. CARMEN (eds.), *Onderneming en parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van economische criminaliteit*, Antwerpen, Maklu, 1999, 94.

99. *Vr. en Antw.* Senaat 1992-93, 10 augustus 1993, 3468 (Vr. nr. 418 DAERDEN).

100. F. DESTERBECK, "Gerecht moet nu ook fraude inzake indirecte belastingen melden", *Fiscale Actualiteit* 7 september 1999, nr. 30, 1-2.

101. X., "De C.D.G.E.F.I.D.: zeker geen belastingadministratie", *Fiscale Actualiteit* 19 mei 1994, nr. 18, 5-7.

### 2.4.3. Wet van 10 juni 1997

#### 2.4.3.1. De totstandkoming van de Wet van 10 juni 1997

Uit de praktijk is gebleken dat de fiscale ambtenaren niet doelmatig kunnen ingezet worden omdat ze de hoedanigheid missen van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings of de arbeidsauditeur.<sup>102</sup> De regering heeft uiteindelijk besloten de gedetacheerde ambtenaren de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings of de arbeidsauditeur te verlenen. Bij de bespreking van het wetsontwerp, wat resulteerde in de Wet van 10 juni 1997, is de duidelijke tegenstelling tussen de voor- en tegenstanders van de detachering weer aan de oppervlakte gekomen.<sup>103</sup> De tegenstanders werpen op dat de toekenning van het statuut van officier een flagrante inbreuk is op het 'Charter van de belastingplichtige'. Hierdoor ontstaat er een vermenging van functies, enerzijds de functie van fiscaal ambtenaar en anderzijds deze van ambtenaar van het openbaar ministerie.<sup>104</sup> Het beginsel van de scheiding der machten komt hierdoor op de helling te staan. De voorstanders hebben wel begrip voor bepaalde argumenten van de tegenstanders.<sup>105</sup> Ze hebben vooral begrip voor het argument met betrekking tot de scheiding der machten. Het probleem is echter dat een bevoegdheid, die prioritair door politiediensten wordt uitgeoefend, via het systeem van detacheren nu ook aan ambtenaren wordt toevertrouwd. Die fiscale ambtenaren zijn enerzijds gedeeltelijk openbaar ministerie en anderzijds voeren ze, door hun werk op het terrein, politietaken uit.

Bepaalde voorstanders vinden dat er afgestapt moet worden van het systeem van detachering.<sup>106</sup> De detachering houdt het gevaar in dat de nadruk wordt gelegd op het louter financieel aspect van een aantal misdrijven. Een efficiënte bestrijding van de fiscale fraude vergt echter een globale visie. Al is de detachering niet de ideale oplossing, ze wordt toch aangezien als een middel om op een degelijke en efficiënte manier samen te werken met de parketten in de strijd tegen de fiscale criminaliteit en tegen de financiële en economische criminaliteit in het algemeen.

#### 2.4.3.2. Het nieuwe statuut

Op het ogenblik van hun detachering moeten de fiscale ambtenaren de eed afleggen in handen van de procureur-generaal van het rechtsgebied van hun woonplaats. Zij kunnen hun bevoegdheden nochtans ook buiten dit rechtsgebied uitoefenen. Bij verandering van woonplaats wordt de akte van eedaflegging overgeschreven en gevisieerd op de griffie van het Hof van Beroep waaronder de nieuwe woonplaats ressorteert.

---

102. *Vr. en Antw. Kamer* 1995-96, 6 mei 1996, 5134 (Vr. nr. 413 DUQUESNE).

103. Wet 10 juni 1997 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan de ambtenaren van de fiscale administraties ter beschikking gesteld van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur, *B.S.* 18 juli 1997, 18880.

104. *Hand. Senaat* 1996-97, 22 mei 1997, 2964.

105. *Hand. Senaat* 1996-97, 22 mei 1997, 2965.

106. *Hand. Senaat* 1996-97, 22 mei 1997, 2965.

Ingevolge deze Wet van 10 juni 1997 kunnen de fiscale ambtenaren voortaan zelfstandig daden van onderzoek stellen of op eigen initiatief aan de uitvoering ervan deelnemen. Dit betekent dat ze persoonlijk kunnen deelnemen aan huiszoeken, inbeslagnemingen, verhoren, confrontaties en rogatoire opdrachten, zelfs wanneer zij niet vergezeld zijn van de procureur des Konings of de arbeidsauditeur. Ook na de recente wijziging van hun statuut, lijkt het inderdaad aangewezen dat de onderzoeksrechter voorafgaandelijk aan het openbaar ministerie de toelating vraagt om beroep te doen op de fiscale ambtenaren voor de uitvoering van bepaalde onderzoeksverrichtingen.<sup>107</sup> De ambtenaren blijven immers onder het hiërarchisch gezag werken van de procureur des Konings hetgeen impliceert dat laatstgenoemde de werkzaamheden van de ambtenaren moet organiseren en opvolgen in functie van de noodwendigheden van de dienst.<sup>108</sup>

#### 2.4.4. De praktijk: periode 1992-2000

Tussen droom en daad staan praktische bezwaren in de weg, een gezegde van Willem Elsschot, dat nog niets van zijn actualiteit heeft verloren. Het zal immers tot begin mei 1995 duren vooraleer de fiscale ambtenaren worden gedetacheerd in uitvoering van de Fiscale Programmawet van 28 december 1992. Eén jaar na het inwerkingtreden van het K.B. van 17 juni 1994 is de detachering voltrokken. De detachering verliep moeizaam en vanaf het begin waren er al problemen. Van de 16 voorziene plaatsen zullen er maar 12 plaatsen effectief worden ingenomen. Alleen in het rechtsgebied van de Hoven van beroep van Brussel en Luik worden alle voorziene plaatsen ingenomen door fiscale ambtenaren.

Het feit dat de ambtenaren niet de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie hadden, hypothekeerde van in het begin de samenwerking tussen gerecht en de gedetacheerde ambtenaren. Dat alle plaatsen niet werden opgevuld heeft hier ongetwijfeld mee te maken. Het niet mogen meewerken aan ondervragingen, huiszoeken en inbeslagnemingen zal later verholpen worden door in 1997 de gedetacheerde ambtenaren het statuut toe te kennen van officier van de gerechtelijke politie. Het zal echter te laat zijn, op dat ogenblik zijn er nog maar 7 fiscale ambtenaren gedetacheerd, 5 fiscale ambtenaren zijn immers al teruggekeerd naar hun moederadministratie. De restrictieve interpretatie van de bevoegdheden van deze ambtenaren door de procureurs-generaal, de vage functieomschrijving, de dreiging van het verlies van bepaalde vergoedingen evenals het eventuele rangverlies hebben ertoe geleid dat de samenwerking tussen het parket en de fiscus in de praktijk meestal dode letter is gebleven.<sup>109</sup> Op een bepaalde plaats worden ze zelfs ingeschakeld om de milieudelinquentie te bestrijden en worden ze ecologen genoemd.<sup>110</sup> De demotivatie van de ambtenaren en het onaantrekkelijk statuut van deze fiscale ambtenaren zorgen ervoor dat de

107. D. THUIS, "Actuele mogelijkheden tot samenwerking tussen de parketten en de fiscale ambtenaren in fiscale fraudedossiers: het beleid van de parketten in fiscale strafzaken", VLEKHO-seminarie op 8 februari 2000, 7.

108. *Parl. St.* Senaat 1996-97, 619, nr. 1/2, 2.

109. F. DE MOOR, Graven en ondergraven, *Knack* 17-23 januari 1996, 21.

110. *Hand.* Kamer 14 maart 2000, COM50/C141, 7. (Vr. nr. 1220 VERHERSTRAETEN).



malaise betreffende de samenwerking tussen justitie en de fiscus enorm is. Zowel in een parlementaire vraag als in de Antwerpse pers wordt deze toestand op de korrel genomen.<sup>111</sup> Niet alleen de toestand van de gedetacheerde fiscale ambtenaren, ook het gebrek aan deskundigen en de problematische toestand op de financiële sectie van het parket worden in de pers aangekaart. *De Gazet van Antwerpen* bloklettert naar aanleiding van het vertrek van de fiscale substituut te Antwerpen: “Enige fiscale substituut gaat al weg”.<sup>112</sup>

Ruim 5 jaar na de inwerkingtreding van het K.B. van 17 juni 1994 blijft er op het terrein weinig over van de medewerking van fiscale ambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek. In totaal moeten er nog 12 plaatsen worden ingenomen. De regering is niet van plan om de samenwerking te laten doodbloeden.<sup>113</sup> Ze wil niet alleen de 16 gecreëerde betrekkingen invullen, maar ze wil bovendien 12 fiscale ambtenaren ter beschikking stellen van de C.D.G.E.F.I.D., de Centrale Dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie. De Minister van Financiën voegt er zelfs aan toe dat er onderhandelingen aan de gang zijn tussen de departementen Justitie en Financiën. Een gezamenlijke nota, van beide ministers, ter oplossing van de problemen zal in het voorjaar naar de ministerraad worden gestuurd.<sup>114</sup> Intussen zijn er twee ontwerpen van koninklijke besluiten door de ministerraad goedgekeurd. Eén wijzigt het K.B. van 17 juni 1994 en het andere zal 12 fiscale ambtenaren ter beschikking stellen van de C.D.G.E.F.I.D.<sup>115</sup>

#### 2.4.5. De toekomst

De toekomst kondigt zich beloftevol aan, voorzichtigheid is echter geboden want er schuilen ook addertjes onder het gras van het fiscaal strafonderzoek. Ten eerste besteden we aandacht aan de nieuwe mogelijkheden die de Wet Franchimont biedt aan de fiscus als burgerlijke partij en vervolgens de oprichting van de werkgroep Ullmann. We geven onze bedenkingen omtrent het concept van een nieuwe gedetacheerde fiscale ambtenaar bij de federale procureur en bij de fiscale aspecten van het federaal veiligheids- en detentieplan van de Minister van Justitie M. VERWILGHEN.

Ingevolge de Wet Franchimont kan de burgerlijke partij inzage verkrijgen in het strafdossier en bijkomende onderzoekshandelingen vragen aan de onderzoeksrechter.<sup>116</sup> Vooraleer we hierop ingaan besteden we aandacht aan de contoverse of de fiscus al of niet kan worden beschouwd als burgerlijke partij.

##### 2.4.5.1. Burgerlijke partijstelling door de fiscus

Het Hof van Cassatie oordeelt dat de burgerlijke partijstelling inzake indirecte belastingen mogelijk is bij gebrek aan een tegenstrijdige bepaling in de

---

111. *Hand.* Kamer 14 maart 2000, COM50/C141, 6-9. (Vr. nr. 1220 VERHERSTRAETEN).

112. *Gazet van Antwerpen* 26 november 1999.

113. *Hand.* Kamer 14 maart 2000, COM50/C141, 8. (Vr. nr. 1220 VERHERSTRAETEN).

114. *Hand.* Kamer 14 maart 2000, COM50/C141, 7-8. (Vr. nr. 1220 VERHERSTRAETEN).

115. Zie in dit verband ook voetnoot 1.

116. Het nieuwe art. 61<sup>ter</sup> en 61<sup>quinquies</sup> van het Wetboek van Strafvordering, ingevoegd bij art. 13 en art. 15 Wet 12 maart 1998, *B.S.* 2 april 1998.

wetgeving.<sup>117</sup> De B.T.W.-administratie kan een dwangbevel uitvaardigen om de B.T.W., de boeten en de interesten te innen zonder afbreuk te doen aan de mogelijkheid om zich burgerlijke partij te stellen.<sup>118</sup> In de rechtspraak zijn verschillende arresten te vinden die de burgerlijke partijstelling van de fiscus betreffende de inkomstenbelastingen in welbepaalde omstandigheden wel aanvaarden.<sup>119</sup>

De burgerlijke partijstelling inzake indirecte belastingen wordt in de rechtsleer algemeen aanvaard.<sup>120</sup> Inzake inkomstenbelastingen wordt deze zienswijze niet algemeen aanvaard.<sup>121</sup> Er worden een aantal argumenten opgeworpen om de fiscus als burgerlijke partij niet te aanvaarden.<sup>122</sup> Zo vloeit de verschuldigdheid van de belasting niet voort uit een onrechtmatige daad maar uit de wet. Een ander tegenargument vindt zijn bestaansreden in de noodzaak om het fiscaal strafonderzoek en het fiscaal onderzoek te scheiden.<sup>123</sup>

De burgerlijke partijstelling van de fiscus is daarentegen mogelijk wanneer de fiscus erin slaagt de schade voortvloeiend uit een overtreding van de fiscale bepalingen te bewijzen. De fiscus mag wel niet de ontdoken belasting, inzake directe belastingen, trachten te recuperen.<sup>124</sup> De vraag in dit verband is dan wel wat onder het begrip schade moet worden begrepen.

De Nederlandstalige kamer van het Hof van Cassatie oordeelde, in een arrest van 9 december 1997, dat de fiscus zich burgerlijke partij kan stellen voor de strafrechter voor de schade waarvoor de fiscale wetgeving geen vergoeding toekent, in feite 1 frank.<sup>125</sup> Het arrest van de Franstalige kamer van het Hof van Cassatie van 8 september 1999 heeft erop gewezen dat de Administratie der directe belastingen slechts kan invorderen na inkohiering van de verschuldigde belastingen, belastingverhogingen en interesten, en binnen de fiscale aanslagtermijnen.<sup>126</sup> In het arrest van de Franstalige kamer werden de betrokkenen niet vervolgd wegens fiscale misdrijven, maar wegens gemeenrechtelijke misdrijven. De fiscus stelde zich burgerlijke partij voor de belasting die hij ingevolge deze gemeenrechtelijke misdrijven was ontgaan. Dit laatste kan niet volgens het Hof van Cassatie.<sup>127</sup>

---

117. Cass. 27 november 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 193.

118. R. TOURNICOURT, *Fiscaal strafrecht. Overzicht van rechtspraak 1980-1990*, Gent, Mys en Breesch, 1991, 58.

119. Cass. 20 juli 1979, *Arr. Cass.* 1978-79, 340; Cass. 27 november 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 193 en Cass. 9 december 1997, *F.J.F.*, nr. 98/3.

120. H. VANDERLINDEN, "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *A.F.T.* 1999, 377.

121. Zie o.a.: J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerichten?", *A.F.T.* 1988, 41; F. DE MOT, *o.c.*, 180-182; F. DESTERBECK, "Burgerlijke partijstelling door fiscus dan toch niet mogelijk?", *Fiscale Actualiteit* 9 november 1999, nr. 39, 7-8 en J. D'HAENENS, *l.c.*, 163.

122. R. TOURNICOURT, *o.c.*, 58-63.

123. F. DE MOT, *o.c.*, 183.

124. J.-Q. DE CUYPER, *l.c.*, 45-46.

125. Cass. 9 december 1997, *F.J.F.*, nr. 98/3.

126. F. DESTERBECK, "Burgerlijke partijstelling door fiscus dan toch niet mogelijk?", *Fiscale Actualiteit* 9 november 1999, nr. 39, 7-8.

127. K. SPAGNOLI, "Geen inning van belastingen via burgerlijke partijstelling", *Fiscoloog* 8 augustus 1999, 6-7.

#### 2.4.5.2. Wet Franchimont

In tegenstelling tot het gerechtelijk onderzoek, kan de fiscus in het raam van een opsporingsonderzoek niet ingrijpen in het strafproces. Hij kan enkel het statuut van benadeelde krijgen wanneer hij verklaart schade te hebben geleden, veroorzaakt door een misdrijf. Hierdoor heeft hij de mogelijkheid om ieder document dat hij nuttig acht te doen toevoegen aan het dossier en op de hoogte te blijven van de al of niet seponering en de reden daarvan. Hij wordt ook op de hoogte gebracht wanneer een gerechtelijk onderzoek wordt opgestart en van de rechtsdag voor het onderzoek- en vonnisgerecht.<sup>128</sup>

De inzage van het dossier, in het kader van artikel 61*ter* Sv., is enkel mogelijk bij een gerechtelijk onderzoek. Dit recht tot inzage wordt verleend door de onderzoeksrechter én dit voor een deel van het dossier betreffende de feiten die tot de burgerlijke partijstelling hebben geleid. De onderzoeksrechter kan dit inzagerecht weigeren wanneer bijvoorbeeld het privé-leven zou geschonden worden, de noodwendigheden van het onderzoek dit verlangen of de burgerlijke partij geen rechtmatige beweegredenen heeft.

Artikel 61*ter* van het Wetboek van Strafvordering doet geen afbreuk aan de bepalingen van artikel 327 W.I.B. 1992, om inzage te krijgen en een afschrift te vragen aan de procureur-generaal. De fiscus zal er echter over moeten waken om geen stukken, verkregen bij toepassing van artikel 61*ter* Sv., aan te wenden voor taxatiedoeleinden. Zoniet, begeeft hij zich op zeer glad ijs. De fiscus mag de kennis van de ingekeken stukken slechts gebruiken in het kader van zijn verdediging, niet daarbuiten. Hij mag dus de verworven kennis gebruiken om bijkomende onderzoeksdaden te vragen, niet om te taxeren. Bij taxatie zou hij wellicht het misdrijf begaan van artikel 460*ter* Sw.

In het kader van het gerechtelijk onderzoek kan de fiscus, als burgerlijke partij, volgens artikel 61*quinquies* van het Wetboek van Strafvordering, bijkomende onderzoekshandelingen vragen aan de onderzoeksrechter. Niettegenstaande het 'Charter van de belastingplichtige' van 1986 kan de fiscus dus nu het onderzoek in zekere mate actief mee sturen. Althans bij een gerechtelijk onderzoek, beide nieuwe artikels van het Wetboek van Strafvordering zijn immers niet van toepassing bij een opsporingsonderzoek dat onder leiding gebeurt van de procureur des Konings. Het verzoek tot het stellen van onderzoekshandelingen kan geweigerd worden indien ze niet noodzakelijk zijn om de waarheid te achterhalen of indien ze nadelig zijn voor het onderzoek. De onderzoeksrechter oordeelt hierover onaantastbaar maar tegen de beschikking kan hoger beroep worden ingesteld bij de Kamer van Inbeschuldigingstelling.

Fiscale ambtenaren kunnen met kennis van zaken, de kennis van het fiscaal dossier en het strafdossier combineren, om de onderzoeksrechter toe te laten bijkomende handelingen te stellen zoals bijvoorbeeld huiszoekingen en het aanstellen van deskundigen. Het recht tot inzage alsmede het verzoek tot bijkomende onderzoekshandelingen kan een bijkomend middel zijn in de strijd tegen de fiscale fraude.

---

128. Art. 5*bis* § 3 Voorafgaande titel Wetboek van Strafvordering.

### 2.4.5.3. Andere toekomstperspectieven

Om de strijd te coördineren op het gebied van de fiscale fraude werd de werkgroep Ullmann opgericht.<sup>129</sup> De werkgroep bestaat uit een vijftal topmagistraten, afkomstig uit de parketten-generaal van het land. Het is de taak van deze werkgroep om o.a. in te staan voor de coördinatie van gerechtelijke en fiscale diensten, het beleid coördineren inzake financiële delinquentie, uniforme delictomschrijvingen uitwerken, het opstellen van circulaires voor de parketten, bijstand verlenen aan de parketten en het inrichten van studiedagen voor de magistraten. De opdracht van de werkgroep richt zich niet alleen op de fiscale fraude maar ook op de economische en financiële delinquentie.

De O.M.-Wet van 22 december 1998 heeft de functie in het leven geroepen van de federale procureur die belast is met de leiding van het federaal parket, dat is samengesteld uit federale magistraten.<sup>130</sup> Het federaal parket is bevoegd voor het ganse grondgebied. De federale procureur is o.a. belast met het uitoefenen van de strafvordering, de coördinatie van de uitoefening ervan en het vergemakkelijken van de internationale samenwerking.

Zowel met betrekking tot de werkgroep Ullmann als op het niveau van het federaal parket is het misschien nuttig om eens aan 'brainstorming' te doen en te overwegen een fiscale ambtenaar te detacheren naar één van deze niveaus. Het meest realistische is een fiscale ambtenaar te detacheren naar het federaal parket waar hij kan ingeschakeld worden om de federale procureur bij te staan op het vlak van de fiscale fraude. De aangegeven weg is een denkpiste en wij zijn ervan overtuigd dat deze weg bezaaid ligt met juridische obstakels. De problematiek van de scheiding der machten en de talloze moeilijkheden om fiscale ambtenaren te detacheren naar de parketten zijn in deze bijdrage duidelijk naar voor gebracht.

Ten slotte kunnen we niet voorbijgaan aan het federaal veiligheids- en detentieplan van de Minister van Justitie M. VERWILGHEN. Eén van de prioriteiten die werden opgesomd in het plan is het opsporen van de witteboordencriminaliteit en het doen dalen ervan.<sup>131</sup> Er wordt weinig aandacht besteed aan de fiscale aspecten van de criminaliteit. Wel wordt er op verschillende plaatsen verwezen naar het in kaart brengen van de georganiseerde criminaliteit, de Europese samenwerking op dit terrein, de terbeschikkingstelling van fiscale ambtenaren van de C.D.G.E.F.I.D. en de verwevenheid van financiële, economische en fiscale delinquentie. Voldoende aanknopingspunten om de in deze bijdrage gesitueerde problemen zowel op wetgevend vlak als op het gebied van samenwerking tussen gerecht en fiscus bij te sturen. Overleg en coördinatie zullen niet voldoende zijn om deze vormen van criminaliteit, die zwaar wegen op de economie en zijn burgers, uit te bannen. Ze kunnen wel een middel zijn om een halt toe te roepen aan de alsmaar meer en meer ongebreidelde vormen van fiscale fraude. De regering heeft daarom het initiatief genomen om een regeringscommissaris aan te stellen belast met onder meer de strijd tegen de grote fiscale fraude. Bij K.B.

129. F. DESTERBECK, "Strijd tegen fiscale fraude ook strafrechtelijk beter gecoördineerd", *Fiscale Actualiteit* 30 maart 1999, nr. 13, 3-5.

130. Het nieuwe art. 144bis Gerechtelijk Wetboek.

131. <http://www.just.fgov.be/html/i01n-1.htm>

van 25 oktober 2000 werd de heer A. ZENNER toegevoegd aan de Minister van Financiën. Hij wordt niet enkel belast met de grote fiscale fraude maar ook met de vereenvoudiging van de fiscale procedures. Na amper een half jaar stelde hij zijn actieplan reeds voor aan de pers. De verwachtingen zijn dan ook hoog gespannen.

## Besluit

In deze bijdrage hebben we uitvoerig aandacht besteed aan het fiscaal strafonderzoek en aan de spanningen tussen het strafrecht en het fiscaal recht en de implicaties hiervan op beide vormen van onderzoek. De Wet Franchimont biedt ongetwijfeld nieuwe mogelijkheden aan de fiscus in de strijd tegen de fiscale fraude.

De moeilijkheden om fiscale ambtenaren te detacheren, hun vaag statuut, de zienswijze van de procureurs-generaal zijn problemen die voor een groot deel opgelost kunnen worden door ze bespreekbaar te maken op de verschillende overlegstructuren. De werkgroep Ullmann, het college van procureurs-generaal, de raad van procureurs des Konings en het overleg tussen Financiën en Justitie kunnen een instrument zijn om gezamenlijk een moeilijke strijd aan te binden: de witteboordencriminaliteit een halt toeroepen. De politieke wil om de verschillende middelen hiervoor vrij te maken en de nodige wetgevende initiatieven zijn een onmisbaar gegeven om een degelijk beleid inzake fraude uit te stippelen. Hierbij kan gedacht worden aan het herdenken van de medewerking van gedetacheerde fiscale ambtenaren aan het fiscaal strafonderzoek. In verschillende parlementaire voorbereidingen, die in deze bijdrage werden aangehaald, alsook in de rechtsleer wordt de medewerking van fiscale ambtenaren niet als een ideale oplossing gezien. Is het niet het overwegen waard om fiscale ambtenaren, mits de invoering van een nieuw statuut, betere carrièremogelijkheden te bieden binnen het Ministerie van Justitie? Zouden ze misschien niet kunnen overstappen naar Justitie, bijvoorbeeld als fiscaal parketjurist, én zou dit ook niet kunnen voor andere deskundigen zoals bijvoorbeeld op het vlak van de milieucriminaliteit en de computercriminaliteit. We moeten durven denken en we moeten creatief durven zijn omdat de criminaliteit dat ook is. De bestrijding kan alleen maar door de krachten te bundelen en wetenschappelijk onderzoek te stimuleren.