

## EÉN JAAR

Bijna een jaar geleden verschenen in het Belgisch Staatsblad van 27 maart 1999 de twee wetten van 15 en 23 maart 1999 inzake de hervorming van de fiscale procedure. Zoals meerdere bepalingen a priori getuigden van een grotere eerbied voor de rechten van de belastingplichtige dan de vroegere regelgeving -zoals o.m. de overheveling van de behandeling van de fiscale geschillen in eerste aanleg naar de rechterlijke macht en de mogelijkheid om op elk ogenblik in het geschil nieuwe grieven op te werpen- zo kunnen andere bepalingen, in navolging van de drastische inkorting van de bezwaartermijnen, allerminst worden gerekend tot de spectaculaire vooruitgang van de hervorming.

zoekt of het opportuun is in de zaak advies in te winnen over elementen die slechts betrekking kunnen hebben op feiten of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht.

Onder de in het vorige lid bedoelde accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor wordt verstaan de persoon die zich gewoonlijk bezighoudt met de boekhouding van de belastingplichtige of die heeft meegewerkt aan het opstellen van de betwiste belastingaangifte of die de belastingplichtige heeft bijgestaan in de administratieve bezwaarprocedure.

## VAN NADERBIJ BEKEKEN

Van naderbij bekeken blijkt paragraaf 2 van het artikel tegelijkertijd teveel en te weinig te zeggen. Te veel omdat er geen reden bestaat om de mogelijkheid van de tussenkomst van een accountant in te voeren, aangezien door het Gerechtelijk Wetboek reeds wordt voorzien in de tussenkomst van een deskundige. Te weinig omdat, zelfs indien men het principe lovenswaardig vindt, men niettemin moet vaststellen dat de tussenkomst moet geschieden binnen een

# Artikel 728 §2bis GER.W. Meer dan een mooi theoretisch principe...

**Roger Lassaux**  
Adviseur Studiedienst  
I.A.B.

Het is op zijn minst vermeldenswaardig dat artikel 728 van het Gerechtelijk Wetboek dat de vertegenwoordiging in rechte regelt, één van de hoekstenen van het Gerechtelijk Wetboek, met name het pleitmonopolie van de advocaten voor alle rechtscolleges van de rechterlijke macht, -behoudens de door de wet voorziene uitzonderingen-, onaangeroerd laat. Kortweg: het artikel werd grotendeels in zijn oorspronkelijke vorm behouden. Zoals dit reeds het geval was voor het Hof van Beroep, kan de belastingplichtige steeds in persoon verschijnen of vertegenwoordigd worden door een advocaat. Maar, en dit is een notoire nieuwigheid, zowel voor de rechtbanken van eerste aanleg als voor de hoven van beroep, kan verzocht worden om de persoon die gewoonlijk het betwiste dossier behartigt, op te roepen.

Het is de nieuwe paragraaf 2 van het artikel die ons vandaag bijzonder interesseert en die het voorwerp was van verhitte discussies tijdens de parlementaire besprekingen.

“Op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige of van zijn advocaat, ingediend bij conclusie, kan de rechter de door de belastingplichtige gekozen accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor horen in zijn schriftelijke of mondelinge toelichting ter terechtzitting. Het oproepen van de accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor staat ter beoordeling van de rechter, die onder-

nogal strak keurslijf van voorwaarden die zowel betrekking hebben op de vorm als op de grond van de tussenkomst.

Twee voorwaarden hebben betrekking op de vorm van de “oproeping”: een uitdrukkelijk verzoek vanwege de belastingplichtige (!) of diens advocaat, en ingediend bij conclusie. Twee voorwaarden zijn tevens grondvoorwaarden en slaan op de hoedanigheid van de persoon die tijdens de terechtzitting moet gehoord worden alsook op het voorwerp van deze hoorzitting. Het is aangewezen bij deze voorwaarden even stil te staan. Naast de parlementaire werkzaamheden vormt ook het markante artikel van de heren Afschrift en Igalson in het “Journal des Tribunaux” de basis van de hiernavolgende analyse.

## WELKE BEROEPSBEOEFENAAR?

Onder accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor verstaat men de persoon die: 1) zich gewoonlijk bezighoudt met de boekhouding van de belastingplichtige; 2) heeft meegewerkt aan het opstellen van de betwiste belastingaangifte; 3) de belastingplichtige heeft bijgestaan in de administratieve bezwaarprocedure. In eerste instantie moet het gaan om een natuurlijke persoon die noodzakelijkerwijze is aangesloten bij één van de drie Instituten van de economische beroepen. Terwijl artikel 728 §2 bis van het

Gerechtelijk Wetboek geen onderscheid maakt tussen externe en interne accountants, is het horen van een belastingconsulent die niet tevens accountant is, stricto sensu niet toegelaten. Voorts moet deze natuurlijke persoon diegene zijn die gewoonlijk tussenkomt in de behartiging van het boekhoudkundig of fiscaal dossier, in het stadium van de voorbereiding van de aangifte en de aangifte zelf en/of in het verweer van de belastingplichtige.

Het is aan de belastingplichtige om, in het licht van de elementen van het dossier, te bewijzen dat het wel degelijk om deze persoon gaat.

**VAN WIE KAN DE AANVRAAG UITGAAN ?** De aanvraag kan uiteraard uitgaan van de belastingplichtige. Het is hij die in de eerste plaats belang heeft bij de oproeping. Ook de advocaat zelf kan oordelen over de wenselijkheid van de tussenkomst van de beroepsbeoefenaar. Zelfs indien te vreezen valt dat zulks zeldzaam zal zijn tijdens de rechtszitting, is het niet abnormaal en zelfs geoorloofd (de Minister heeft overigens niet nagelaten om dit aan te stippen tijdens de parlementaire besprekingen) dat in een bepaald aantal gevallen een advocaat zich laat bijstaan door een accountant die optreedt als lasthebber van de belastingplichtige in het kader van een administratief beroep, en dit gedurende de ganse procedure voor de rechtbank van eerste aanleg. De rechter daarentegen kan naar het oordeel van Me Afschrift niet ambtshalve besluiten tot de oproeping. In dezelfde zin is ook elk aanvraag vanwege de administratie onontvankelijk.

**IN WELKE VORM ?** Het verzoek moet worden ingediend bij conclusie. Het spreekt voor zich dat het dan ook van belang is dat deze conclusies ontvankelijk zijn, d.w.z. dat zij beantwoorden aan de vormvoorwaarden die vereist zijn om als dusdanig te worden beschouwd. Dit zijn inzonderheid de handtekening van de belastingplichtige of zijn advocaat en de regelmatige neerlegging binnen de door artikelen 747 tot 751 van het Gerechtelijk



Wetboek gestelde termijnen.

Principieel valt het te betreuren dat het verzoek tot oproeping niet op systematische wijze kan worden aangegeven in de gedinginleidende akte en vooral dat het verzoek niet kan geformuleerd worden op het ogenblik van de pleidooien.

**WAT ZIJN DE MOGELIJKHEDEN TOT WEIGERING ?** Het beroep op een accountant, beroepsboekhouder of bedrijfsrevisor is onderworpen aan de beoordeling van de rechter die soeverein zal oordelen over de opportuniteit van een dergelijke raadpleging.

**WAT IS HET VOORWERP VAN DE OPROEPING ?** De "oproeping" kan slechts betrekking hebben op feiten of op rechtsvragen in verband met de toepassing van het boekhoudrecht. De huidige formulering van artikel 728 §2bis van het Gerechtelijk Wetboek laat slechts een uiteenzetting van feitelijke vraagstukken toe of de formulering van een opinie over boekhoudrechtelijke problemen.

**EN DE VORM ?** Men kan aannemen dat in de regel de oproeping de vorm zal aannemen van een mondelinge uiteenzetting ter zitting maar de wet voorziet uitdrukkelijk dat de accountant, de bedrijfsrevisor of de beroepsboekhouder tevens schriftelijk kunnen "gehoord" worden.

## GEEN PAD IN DE KORF VAN DE ADVOCATEN...

De tekst van artikel 728 §2bis van het Gerechtelijk Wetboek mag hier dan al wel uit de doeken zijn gedaan, dan nog dient het belang ervan juist te worden ingeschat.

De draagwijdte van de oproeping van de boekhoudkundige beroepsbeoefenaar houdt immers ongetwijfeld verband met haar aard en de context waarin zij zich situeert. Er dient voor ogen te worden gehouden dat de overheveling van de behandeling van fiscale geschillen in eerste aanleg naar de rechterlijke macht, een corollarium heeft. Behoudens uitdrukkelijke afwijkingen zoals artikel 377 WIB 92 inzake het opschortend karakter van de cassatietermijn en de voorziening in cassatie, en artikel 378 WIB 92 dat de tussenkomst van een advocaat bij het Hof van Cassatie in fiscale zaken niet verplicht maakt, beantwoordt de nieuwe fiscale procedure immers aan de gewone regels van het Gerechtelijk Wetboek voor burgerlijke procedures: zowel wat de regels inzake de procedure zelf betreft, als de regels inzake de verschijning van de partijen, het onderzoek, de overlegging van de stukken en de conclusies. De oproeping dient m.a.w. te worden beschouwd vanuit de optiek van de regels van het Gerechtelijk Wetboek.

ZELFS INDIEN HET DUIDELIJK GAAT OM HET RESULTAAT VAN EEN COMPROMIS, hetgeen blijkt uit de ietwat gekunstelde formulering, zijn wij niettemin overtuigd van de doeltreffendheid van de tussenkomst van de accountant voor de verdediging van de belangen van de belastingplichtige, en dat in de optiek van een correcte invordering van de belasting. De redenen voor ons optimisme moeten gezocht worden in de ingrijpende mentaliteitswijziging die de nieuwe fiscale procedure heeft teweeggebracht, meer in het bijzonder ten aanzien van de voorwaarden inzake de afhandeling van de fiscale geschillen, alsook in het nieuwe klimaat dat daaromtrent is ontstaan.

Het is uiteraard zo dat wanneer de accountant wordt gehoord door de rechter, dit niet is in de hoedanigheid van vertegenwoordiger van de belastingplichtige. Artikel 728 § 2 bis van het Gerechtelijk Wetboek stelt het pleit- en vertegenwoordigingsmonopolie van de advocaten voor alle rechtscolleges (behoudens de door de wet voorziene uitzonderingen) niet in vraag. Partijen die niet in persoon verschijnen, kunnen zich slechts laten vertegenwoordigen door een advocaat die het alleenrecht heeft om te pleiten. Van het ogenblik dat het fiscale geschil wordt toevertrouwd aan de rechterlijke macht, is het normaal dat men zich - behoudens uitzonderlijke afwijkingen - schikt naar de vigerende gerechtelijke regelgeving en men dus het pleitmonopolie van de advocaten handhaaft.

De boekhoudkundige beroepsbeoefenaar handelt op het vlak van de strikte rechtsregels evenmin in de hoedanigheid van getuige, noch als lasthebber van de belastingplichtige.

## WELKE TUSSENKOMST ?

De tussenkomst van beroepsbeoefenaar is onbetwistbaar die van een beroepsbeoefenaar in zijn dubbele hoedanigheid van deskundige en diegene die zich gewoonlijk bezighoudt met het dossier: op vraag van de belastingplichtige brengt hij feitelijke elementen aan die verband houden met een dossier dat hij perfect beheerst of verschafft hij de nodige inlichtingen met betrekking tot het boekhoudrecht, waarvan hij zijn kennis uiteraard niet moet bewijzen.

# Bijkomende informatie

AFSCHRIFT, T. en IGALSON, M., "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", J.T., 1999, 489-513; BEHAEGE, I., "La nouvelle procédure fiscale", Le courrier fiscal, 1999, 365-479; KONING, F., "La réforme de la procédure fiscale contentieuse", Rev. Not. Belge, 1999, 317-380; HAUSTRAETE, J., "De fiscale procedure: de eerstelijns consulent versus de advocaat", AFT, 1998, 407-414; VAN ORSHOVEN, P., "De onmogelijke hervorming van het fiscale procesrecht", II, R.W., 18 September 1999, 65-95; DAUGINET, V. en SPAGNOLI, K., De nieuwe fiscale procedure, Biblo, 1999, 172; FORESTINI, R., La réforme de la procédure fiscale par les lois des 15 et 23 mars 1999, Brussel, Bruylant, 1999; PIROTTE, N., "L'adéquation du droit judiciaire privé au nouveau procès fiscal en matière d'impôts sur les revenus", Journal de droit fiscal, 1999

Het voordeel van deze formule is duidelijk. Zonder de mogelijkheid te hebben om zich te doen vertegenwoordigen door de persoon van zijn keuze, in casu zijn accountant, wordt de belastingplichtige evenwel de mogelijkheid geboden om te genieten van de bijstand van de persoon die het dossier beheert, daar waar de administratie op haar beurt beschikt over de mogelijkheid om zich met toepassing van de orgaantheorie, te laten vertegenwoordigen door elke bevoegde ambtenaar. Het leidt nauwelijks twijfel dat deze "confrontatie" tussen standpunten van personen die zich gewoonlijk bezighouden met het dossier, op een gegeven moment een bevattelijke en pragmatische visie zal opleveren van het betwiste dossier. De procedurele 'wapengelijkheid' die bij deze hervorming een kostbaar principe was, maar ook de bekommernis om de correcte invordering van de belasting, vinden daarin duidelijk hun beslag.

Het is ongetwijfeld zo dat zonder voorbehoud aan de belastingplichtige kan aangeraden worden om van deze mogelijkheid gebruik te maken. Wel is nog vereist dat de rechter, die ter zake soeverein oordeelt, het verzoek tot oproeping inwilligt. Rekening houdend met de nieuwe modaliteiten van het fiscale geschil, durven wij te voorspellen dat hij vaak van deze bevoegdheid gebruik zal maken. Het volstaat te herinneren aan het feit dat de rechtbanken van eerste aanleg bevoegd zijn om kennis te nemen van alle geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. En dat de aanslag in zijn geheel kan worden herzien en het geding niet enkel meer beperkt blijft tot de beslissing van de directeur der belastingen. Blijft evenwel dat alvorens hij in rechte kan oordelen, de rechter zal moeten kunnen beschikken over een volledig dossier. Hij bevindt zich echter in de situatie dat op grond van het gemeen recht elke partij zich kan beperken tot het voorleggen van de stukken die haar stelling staven. Indien de rechter van oordeel is dat de door de partijen op eigen initiatief geboden waarborgen onvoldoende zijn, is het logisch te veronderstellen dat hij bij zijn zoektocht naar de juistheid van de feiten niet voorbij zal gaan aan de mogelijkheid om een specialist te horen, te meer omdat het gaat om de persoon die zich gewoonlijk met het betwiste dossier bezighoudt en hij in het kader van een gerechtelijke procedure, de boekhoudkundige beroepsbeoefenaar niet kan horen in diens hoedanigheid van getuige of mandataris ad litem van de belastingplichtige.

Als inderdaad de rol van de economische beroepen aldus steeds belangrijker wordt in de behandeling van de fiscale geschillen, met name doorheen de voorbereiding en de verdediging van het administratief dossier, vormt deze vorm van samenwerking bij de beslechting van de geschillen voor de hoven en rechtbanken ongetwijfeld een vernieuwend element in de hervorming van de fiscale procedure. Hiervoor kunnen wij ons alleen maar gelukkig prijzen. Dat de mogelijkheid tot oproeping voortaan uitdrukkelijk voorzien is door het Gerechtelijk Wetboek is zeker een lovenswaardige verduidelijking. Wij zijn ervan overtuigd dat de toekomst ons de kans zal bieden om het volle belang van deze nieuwe mogelijkheid aan te tonen, en dit voor alle belastingplichtigen. ■