

# DE NIEUWE FISCALE GESCHILLENPROCEDURE UITVOERIG BECOMMENTARIEERD...

R. Lassaux  
Adviseur Studiedienst IAB

*Zoekt u een degelijke tekst over de nieuwe fiscale geschillenprocedure? De circulaire Ci.RH.863/530.827 zal u niet ontgoochelen. Ondanks enkele enigszins paradoxale punten in de interpretatie van de overgangsbepalingen, kan de verduidelijkingspoging als geslaagd worden beschouwd en ontbreekt het niet aan praktische voorbeelden. De opheldering van de "duistere kant" van de Wetten van 15 en 23 maart 1999 en van het Koninklijk Besluit van 25 maart 1999 als het ware...*

## 1. INLEIDEND: VAN RECHTERLIJK GEWIJSDE NAAR ADMINISTRATIEF GEWIJSDE...

Onder de gelding van de oude procedure sprak de directeur recht "in eerste aanleg", zodat de belastingplichtige de directeursbeslissing nog slechts kon betwisten – en dan nog beperkt voor wat de grieven en stukken betrof – voor het Hof van Beroep. In de nieuwe procedure – die tegemoet komt aan het arrest van het Arbitragehof van 10 juni 1998<sup>1</sup> - beslist de directeur over een bezwaarschrift in zijn hoedanigheid van administratieve overheid en werd een dubbele aanleg in rechte ingesteld, met name voor de Rechtbank van eerste aanleg en in voorkomend geval voor het Hof van Beroep. Voortaan moet elke betwisting over inkomstenbelastingen in eerste instantie bij de directeur worden aanhangig gemaakt, maar dan wel binnen een verplichte voorafgaande administratieve fase. De geschillenprocedure is derhalve achtereenvolgens en noodzakelijk administratief en gerechtelijk.

Het verlies van het rechtsprekend karakter van de bezwaarprocedure en de opdracht als eerste beroepsinstantie van de rechtbanken van eerste aanleg vormen de rode draad van de nieuwe fiscale geschillenprocedure en sorteren heel wat effecten.

Behoudens uitdrukkelijke afwijkingen, verloopt de procedure voor de Rechtbank van eerste aanleg overeenkomstig de bepalingen van het Gerechtelijk wetboek, zowel op het stuk van de regels betreffende de verschijning van de partijen, het overleggen van de stukken en conclusies, de bepaling van de rechtsdag, als van het onderzoek ter zitting. Ook dat sorteert heel wat gevolgen op het stuk van de kosten en de pleegvormen.

Hoewel misschien minder opvallend in de dagelijkse praktijk, zijn de gevolgen van de hervorming even concreet in de administratieve fase. Ingevolge de uitdrukkelijke bepaling dat de directeur geen rechtsprekende functie uitoefent, is hij, strikt genomen, niet meer verplicht de rechten van de verdediging en de beginselen in verband met de rechtsprekende opdracht, zoals het principe van onafhankelijkheid en onpartijdigheid, te eerbiedigen. Met andere woorden, kan aan de directeur niet meer worden verweten dat hij zijn eigen overheid volgt, of zonder meer de richtlijnen van zijn centrale diensten toepast, zelfs als die richtlijnen zijn verkregen ingevolge een vraag om advies gericht tot de Bijzondere Belastinginspectie, bijvoorbeeld. Die benaderingswijze zal gebruikelijker en frequenter worden, daar de directeur gelijkelijk en noodzakelijk dichter bij de taxatieambtenaar komt te staan. Als tegenprestatie voor de hervorming hebben de controlecentra immers bekomen dat de ge-

<sup>1</sup> Ter herinnering : het Arbitragehof stelde onder meer dat deze (oude) procedure strijdig is met de Grondwet, als men ervan uitgeht dat de wet een rechtsprekende opdracht toekent aan een overheid die niet de garantie van onafhankelijkheid en onpartijdigheid biedt. Dat geldt niet wanneer men aanneemt dat de wet aan de gewestelijke directeur slechts een administratieve opdracht toekent (Arrest Walgrave, nr. 67/98, 10 juni 1998, J.T., 1998, p. 674).

schillen inzake hun dossiers worden behandeld door de juridische cellen die voortaan binnen hun diensten operationeel zijn. Daaruit besluiten dat de directeur zich in het merendeel van de gevallen zal beperken tot een onverstoorbare bekrachtiging van het standpunt van de AOIF of de BBI, is maar een stap... die wij echter niet zetten... Wat wel vaststaat – en de Minister heeft niet geargeld er uitdrukkelijk op te wijzen –, is dat “ *hoewel de directeur sensu stricto niet meer moet beantwoorden aan de eisen gesteld aan de rechtsprekende functie, zijn directeursbeslissing toch getroffen worden met inachtneming van een aantal regels die voortvloeien uit de beginselen van behoorlijk bestuur. Aldus is de directeur inzonderheid verplicht op een loyale en onpartijdige manier te beslissen, zijn beslissing duidelijk te motiveren en deze binnen een redelijke termijn te treffen* ”<sup>2</sup>. Als we naast deze geruststellende woorden bedenken dat de wetten betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen en van de openbaarheid van bestuur ten volle van toepassing zijn, is er nog geen reden om alle hoop te verliezen.

Maar voorzichtigheid blijft geboden ! Het administratief karakter dat de beslissing van de directeur voortaan heeft, verhindert geenszins dat deze beslissing, eenmaal ter kennis van de belastingplichtige gebracht, definitief wordt, indien hij er bij de Rechtbank van eerste aanleg geen vordering tegen inleidt binnen de daartoe gestelde termijn. En die termijn bedraagt drie maanden, - noch min, noch meer. En dan hebben we het nog niet over de andere te eerbiedigen termijnen die de loop van een bezwaarschrift bepalen : drie maanden voor

de indiening ervan, maar vooral zes maanden (negen maanden in geval van aanslag van ambtswege) vóór het geschil voor de Rechtbank kan worden gebracht, als de directeur niet tijdig beslist... De mogelijkheid om het geschil, na verloop van een bepaalde termijn, zoals hiervoor gezegd, aan het gerechtelijk apparaat over te dragen, is de tweede markante vernieuwing van de hervorming.

Meer nog dan vroeger zal het erop aankomen op het juiste moment de juiste keuze te maken. En met kennis van zaken. Daarom vergasten we u hierna op een vlot

### Beginnelsen van behoorlijk bestuur<sup>3</sup>

### KADER 1

Waar nodig, bevestigt de circulaire dat de directeur van de belastingen, in zijn hoedanigheid van administratieve overheid, onderworpen is aan het algemeen rechtsbeginsel van behoorlijk bestuur. Zeer terecht stelt de circulaire dat het beginsel van behoorlijk bestuur moet worden nageleefd en wel in volgende bewoordingen “ *Op grond van het beginsel van “het effectief karakter van de procedure”, mag het door de wet voorgeschreven en georganiseerd administratief beroep niet worden tot een zinloze formaliteit. Er moet dus voor gezorgd worden dat het verplicht administratief beroep inzake inkomstenbelastingen werkelijk als filter dient, zoals de wetgever het heeft beoogd. Het doel is immers te vermijden dat talrijke belastingplichtigen naar de gerechtelijke procedure grijpen, hetgeen onvermijdelijk de rechtbanken zou overbelasten, een negatieve invloed hebben op de invordering van de belastingen en de juridische cellen zou bedelven onder een lawine van geschillen* ” (punt 66). Bij hiërarchisch beroep ingesteld bij de directeur van de belastingen, moet de belastingplichtige ook over rechtszekerheid kunnen beschikken. Iedere burger moet immers kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat als een vaste gedrags- of beleidslijn van de Administratie. Maar dat beginsel is niet onbegrensd en kan onder bepaalde omstandigheden moeten wijken voor het wettigheidsbeginsel. Als de ambtenaar die een bezwaarschrift onderzoekt en de bezwaarindiener, zonder voorbehoud, een akkoord gesloten hebben over een feitenkwestie, volgt daaruit dat de ambtenaar die over het bezwaarschrift moet beslissen door dat akkoord gebonden is, tenzij dat akkoord op een dwaling of een ander wilsgebrek zou berusten of dat na het sluiten ervan nieuwe gegevens aan het licht zijn gekomen. Een akkoord contra legem is immers niet geldig.<sup>4</sup>

### Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur

Krachtens deze wet heeft de belastingplichtige het recht zijn volledig administratief dossier in te zien, zowel vóór als na de vestiging van een belasting, en de Administratie kan zich daar moeilijk tegen verzetten. Wanneer de fiscus de bescherming van de openbare orde wil inroepen, is een algemene motivering met loutere verwijzing naar door de wet voorgeschreven uitzonderingen onvoldoende. Ook wanneer de weigering gemotiveerd wordt door de noodzaak de identiteit van de persoon die het document of de inlichting vertrouwelijk aan de administratieve overheid heeft medegedeeld geheim te houden, zal de Administratie moeten aangeven waarin de bescherming van de identiteit van de aangever opweegt tegen het belang van de openbaarmaking. Harde eisen, zoals u ziet...

Wanneer de belastingplichtige moeilijkheden ondervindt, kan hij een verzoek tot heroverweging tot de Administratie richten, en tegelijkertijd de Commissie voor de toegang tot de bestuursdocumenten verzoeken een advies uit te brengen. De Commissie beschikt over een termijn van dertig dagen om haar advies uit te brengen. De federale administratieve overheid brengt binnen vijftien dagen na ontvangst van het advies haar beslissing tot inwilliging of tot afwijzing ter kennis. Bij ontstentenis van kennisgeving binnen deze termijn wordt de beslissing geacht afwijzend te zijn. Daarnaast kan nog beroep worden ingesteld bij de Raad van State (art. 8 van de wet).

<sup>2</sup> Vr. & Antw., Kamer, BZ 1999-2000, nr. 41, p. 4822, Parl. Vr. nr. 95 van dhr. Karel Van Hoorebeke van 22 oktober 1999 – zie in dezelfde zin, Gent, 9 februari 1999 en 28 maart 2000.

<sup>3</sup> Voor een grondige bespreking van deze kwestie, verwijzen we naar de uitstekende bijdrage van Jean Van Steenwinckel “ *Les avancées en matière de protection des droits des contribuables à la lumière de la jurisprudence récente* ”, R.G.F., uitgeverij KLUWER.

<sup>4</sup> Cass., 27 maart 1992, Pas., 1992, I, 680; 14 juni 1999, R.W., 1999-2000, p. 1450. Een akkoord dat, met schending van uitdrukkelijke wetsbepalingen, aan de belastingplichtige bepaalde voordelen toekent, kan immers geen gewettigde verwachtingen inhouden. De voorrang van het wettigheidsbeginsel op het vertrouwensbeginsel kwam herhaaldelijk tot uiting in tal van arresten waarin het Hof van Cassatie toepassing maakte van de wettelijke bezwaar- en beroepstermijnen, niettegenstaande de Administratie de belastingplichtige had laten weten of laten verstaan dat hij over een langere termijn beschikte – cf. onder meer Cass., 29 mei 1992, F.J.F., 1992, nr. 92/144.

leesbaar overzicht van de belangrijkste aspecten van deze circulaire alsook op heel wat informatie gesprokkeld uit de parlementaire vragen en antwoorden en uit recente arresten. Ons opzet is dus geenszins een kritische benadering van deze hervorming, maar wel een doorlichting ervan, en zulks aan de hand van de meest vernieuwende aspecten en de belangrijkste passages van de circulaire.

Twee opmerkingen tot besluit van deze inleiding. Een bespreking van de nieuwe geschillenregeling op het vlak van de BTW of van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, is hier niet aan de orde, noch van de recente procedurehervorming op het gebied van de douane en accijnzen die, zowat een jaar geleden, door de Wet van 30 juni 2000 (B.S. van 12 augustus 2000) werd georganiseerd. We weten allemaal dat deze wet een gelijkaardig georganiseerd administratief beroep heeft ingesteld. Om de verschillende rubrieken van dit tijdschrift in evenwicht te houden, behandelen we in dit nummer enkel de administratieve fase. We gaan dus de verschillende fasen uit de loop van een bezwaarschrift (of van een ontheffing van ambtswege) bekijken, met vermelding van de verwijzingen, de datum van inwerkingtreding en de markantste punten met, in voorkomend geval, de verwijzingen naar het desbetreffende nummer van de administratieve circulaire. De minstens even belangrijke gerechtelijke fase behandelen we in het volgende nummer.

Hoewel de bakens zijn uitgezet, durven we geen aanspraak maken op volledigheid. In voorkomend geval zal een grondige lezing van bepaalde passages uit de circulaire, die makkelijk te downloaden is via onze website <http://www.accountancy.be> geen overbodige luxe zijn.

## 2. ADMINISTRATIEF BEROEP : DE VERPLICHTE STAP...

Zoals we bij wijze van inleiding reeds vermeldden, bestaat er voortaan geen twijfel meer over de functie van de gewestelijke directeur van de belastingen, die duidelijk zijn rechtsprekende bevoegdheid heeft moeten prijsgeven. De verschuiving van het begrip gezag van gewijsde naar gezag van administratief gewijsde sorteert heel wat effecten op het gebied van de bezwaarprocedure en van de rechten en plichten van de bij de zaak betrokken partijen.

Op een paar uitzonderingen na die we stuk voor stuk zullen opsommen, geldt al wat voor het bezwaarschrift geldt, eveneens voor de procedure van ontheffing van ambtswege, waarvan het nut zeker niet mag worden onderschat. Niettegenstaande artikel 376 WIB 1992 van restrictieve toepassing is, biedt het de gewestelijke directeur

### **Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen**

Op grond van artikel 2, 4° van deze wet, moet elk document waarmee een beslissing of een administratieve handeling met individuele strekking uitgaande van een federale administratieve overheid ter kennis wordt gebracht van een bestuurde, een bepaald aantal vermeldingen bevatten. Drie gevolgen : 1) de bezwaartermijn moet op de keerzijde van het aanslagbiljet vermeld zijn; 2) de beslissing van de directeur moet klaar en duidelijk de eventuele beroepsmogelijkheden vermelden, de bevoegde rechtsmacht waarbij het beroep moet worden ingediend alsook de vormen en termijnen die moeten worden nageleefd. Bij ontstentenis waarvan de verjaringstermijn om het beroep in te dienen niet begint te lopen; 3) de motivering van de directeursbeslissing moet niet alleen uitdrukkelijk zijn in rechte en in feite, maar ook juist.

Een laatste opmerking : De wetten betreffende de motivering van de bestuurshandelingen en de openbaarheid van bestuur zijn ook van toepassing op de procedure van ontheffing van ambtswege. Bij toepassing van deze procedure kan de belastingplichtige zich evenwel niet beroepen op het niet vermelden van de vaste termijn van drie jaar op het aanslagbiljet om verjaring te vermijden.<sup>5</sup>

de mogelijkheid ambtshalve ontheffing te verlenen van overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsook uit nieuwe feiten of bescheiden waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingplichtige door wettige redenen wordt verantwoord.

### **WIE KAN BEZWAAR INDIENEN ? (art. 366 WIB 1992)**

De belastingplichtige, alsmede zijn echtgenoot op wiens goederen de Administratie de door de andere echtgenoot verschuldigde aanslag invordert, kan bezwaar indienen. Wettelijk beschikt de bedoelde echtgenoot over dat recht sinds 27 maart 1999, met name de datum van publicatie van de Wet van 15 maart 1999 in het Belgisch Staatsblad. De Administratie vindt het echter aangewezen elk door een feitelijk gescheiden echtgenoot ingediend bezwaarschrift ontvankelijk te verklaren, ook al is het ingediend vóór 27 maart 1999, en hem, ook voor de aanslagjaren 1998 en vorige, alle rechten te verlenen die thans aan de bezwaarindiener worden toegekend (recht om gehoord te worden, inzagerecht van de stukken met betrekking tot de betwisting, recht om zich tot de Rechtbank van eerste aanleg te wenden, enz.) en waarop we later terugkomen (punten 5 en 6). De daartoe speciaal voorziene opheffing van het beroepsgeheim van de ambtenaren van de Administratie (art. 337 WIB 1992) is in werking getreden op 6 april 1999, namelijk tien dagen na de publicatie van de Wet van 15 maart 1999 in het Belgisch Staatsblad.

<sup>5</sup> Beknopt verslag van de Commissie voor de Financiën van de Kamer, 23 januari 2001, mondelinge vraag van dhr. Chabot, nr. 3170.

Zoals voorheen kan een bezwaarschrift eveneens worden ingediend door een lasthebber, mits het bewijs van de lastgeving aan de Administratie wordt geleverd, behalve wanneer de lasthebber een advocaat is.

**IN WELKE VORM ?**  
(art. 371 WIB 1992)

Om geldig te zijn volstaat het dat een bezwaarschrift schriftelijk is, dat het ondertekend is door de belastingplichtige, de echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd of hun lasthebber, dat het ingediend is binnen de gestelde termijn en gemotiveerd is, dit wil zeggen "de argumenten in rechte en in feite bevatten, die door de belastingplichtige tot staving van zijn beweringen worden aangevoerd" (cf. Com.IB, nr. 92/3).

**BINNEN WELKE TERMIJN ?**  
(art. 371 WIB 1992)

Men verlieze vooral niet uit het oog dat een duidelijk onderscheid moet worden gemaakt naargelang de aanslagen aanslagjaren 1999 en volgende of aanslagjaren 1998 en vorige betreffen :

- in het eerste geval is de bezwaartermijn voortaan veel korter (drie maanden) en wordt het vertrekpunt ervan bepaald door de datum van verzending van het aanslagbiljet (punt 18), en niet door de datum van ontvangst door de bestemming. Voor de feitelijk gescheiden echtgenoot vangt de bezwaartermijn aan vanaf de dag waarop de ontvanger hem inlicht van zijn voornemen om de belastingschuld, gevestigd op naam van de andere feitelijk gescheiden echtgenoot, in te vorderen;
- in het tweede geval blijft de oude termijn (30 april van het jaar dat volgt op 1 januari van het aanslagjaar zonder dat deze termijn minder mag bedragen dan zes maanden vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet) van toepassing, zelfs wanneer er dit jaar nog een aanslag wordt gevestigd (punt 23).

Als de belastingplichtige staande houdt dat hij geen aanslagbiljet heeft ontvangen, moet de Administratie, door alle rechtsmiddelen, waaronder vermoedens, de eed uitgezonderd, het bewijs leveren van de verzendingsdatum van het aanslagbiljet (punt 18). Overeenkomstig de bepalingen van de Wet van 11 april 1994 (zie kader 1) moet de bezwaartermijn uitdrukkelijk op het aanslagbiljet worden vermeld. Bij ontstentenis daarvan, begint de verjaring niet te lopen.

**WAAR ?**  
(art. 366 WIB 1992)

Het bezwaarschrift, gericht tegen het bedrag van de gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, moet worden ingediend bij de directeur van de belastingen in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging of de boete werden gevestigd.

Ingevolge het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur mag een ambtenaar die zelf betrokken is geweest bij de vestiging van de aanslag, niet worden belast met het onderzoek van het bezwaarschrift gericht tegen deze aanslag (punt 64). Daarentegen is er geen enkel beletsel meer dat de ambtenaar die het onderzoek van het bezwaarschrift heeft gevoerd, er vervolgens als door de directeur gedelegeerd ambtenaar over beslist (punt 65). Deze laatste interpretatie wordt echter door een deel van de rechtsleer betwist.

**ONTVANGSTBEWIJS ?**  
(art. 370 WIB 1992)

Voortaan is uitdrukkelijk voorgeschreven dat het ontvangstbewijs, waarvan u in bijlage 1 van de circulaire een model vindt, de datum van ontvangst van het bezwaarschrift moet vermelden (punt 12). Deze datum is de datum waarop de ambtenaar van de belastingen het bezwaarschrift (of de aanvraag om ontheffing van ambtswege) ontvangt, zelfs wanneer deze niet de bevoegde gewestelijke directeur is.

Zoals we hierna zullen zien, is het belang van een zekere datum van ontvangst dubbel : opschorting van de nalatigheidsinterest vanaf de zevende maand die volgt op de datum van ontvangst van het bezwaarschrift (art. 414 § 2, WIB 1992) en vertrekpunt van de termijn na verloop waarvan een vordering bij de Rechtbank van eerste aanleg kan worden ingediend (art. 1385undecies, Ger.W.). De datum van ontvangst moet dus worden vermeld op

DE JUISTE TERMIJN VOOR ELK BEZWAARSCHRIFT	
Gegevens	Uiterste datum voor het bezwaarschrift
Aanslag voor aanslagjaar 1998, gevestigd op 25 mei 1999	Oud stelsel : het bezwaarschrift moet ingediend zijn, uiterlijk op 30 april 2000
Aanslag voor aanslagjaar 1999, gevestigd op 7 januari 2000 – Aanslagbiljet verzonden op 10 januari 2000	Nieuw stelsel : 10 april 2000
Aanslag voor aanslagjaar 1997, gevestigd op 27 december 2003, ingevolge een rechtsvordering ingesteld op 16 januari 2002 en definitief geworden op 30 december 2002 – Aanslagbiljet verzonden op 4 januari 2004	Oud stelsel : 4 juli 2004
Aanslagen voor de aanslagjaren 1998 en 1999, gevestigd op 30 december 2000	Oud stelsel : aj. 1998 : 6 juli 2001 Nieuw stelsel : aj. 1999 : 6 april 2001

de ontvangstmeldingen betreffende bezwaarschriften gericht tegen aanslagen gevestigd voor de aanslagjaren 1998 en vorige, wanneer het bezwaarschrift werd ingediend vanaf 30 juni 2000 voor de aanslagen die van ambtswege werden gevestigd of 30 september 2000 in de andere gevallen (punt 13).

De Administratie bevestigt dat ook bij de indiening van een aanvraag tot ontheffing van ambtswege een ontvangsbewijs moet worden uitgereikt.

Deze nieuwe regelgeving treedt in werking vanaf het aanslagjaar 1999.

#### **NIEUWE GRIEVEN ? (art. 372 WIB 1992)**

Zolang de directeur zijn beslissing niet heeft getroffen – in dit geval is het de datum van de beslissing en niet deze van de kennisgeving van de beslissing die geldt (punt 20) – kunnen de belastingplichtige of zijn feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, op ieder ogenblik, hun oorspronkelijk bezwaarschrift aanvullen en zelfs gronden tot ontheffing inroepen die niet werden geformuleerd binnen de gestelde bezwaartermijn : de nieuwe grieven moeten schriftelijk worden geformuleerd (punt 25).

De totale vrijheid om een bezwaarschrift aan te vullen, geldt wettelijk vanaf aanslagjaar 1999. Met genoegen stellen we vast dat de Administratie aanvaardt dat het recht om het bezwaarschrift aan te vullen onder dezelfde voorwaarden geldt voor de belastingplichtige en voor zijn echtgenoot, en zelfs voor aanslagen betreffende de aanslagjaren 1998 en vorige (punt 28).

#### **BINNEN WELKE TERMIJN MOET DE DIRECTEUR BESLISSEN ?**

Er is nog steeds geen wettelijke bepaling die de directeur verplicht om binnen een bepaalde termijn te beslissen. Alleen de regels die voortvloeien uit de beginselen van redelijke termijnen en behoorlijk bestuur zijn dus doorslaggevend (zie kader 1). De belastingplichtige beschikt over de mogelijkheid om na verloop van een bepaalde termijn, zonder de beslissing van de directeur af te wachten, de zaak aanhangig te maken bij de Rechtbank van eerste aanleg. Het is o.i. een goede zaak dat de Administratie daaruit afleidt dat “*in de ogen van de wetgever de termijn om over een bezwaarschrift te beslissen zes maanden bedraagt*”, zeker als het geschil betrekking heeft op de strikte toepassing van een circulaire (punten 69 in fine en 70, 6de lid). Bij ontstentenis van een beslissing binnen de zes of negen maanden moet de belastingplichtige, volgens de circulaire, in staat worden gesteld om met kennis van zaken zijn keuze te bepalen en “*wordt het beginsel van behoorlijk bestuur miskend*”. Daarom is het essentieel aan de belastingplichtige (of zijn lasthebber) die daarom

vraagt, de redenen mede te delen die de directeur belet te beslissen.

Opgelet : wanneer de directeur in gebreke blijft een beslissing te treffen binnen een termijn van zes maanden (negen maanden in geval van aanslag van ambtswege) vanaf de datum van ontvangst van het bezwaarschrift of de aanvraag tot ontheffing van ambtswege, kan de belastingplichtige het geschil aan de rechtbank van eerste aanleg onderwerpen. Hier zij echter onderstreept dat de mogelijkheid om een vordering bij de rechtbank in te leiden, zes of negen maanden na ontvangst van het stuk dat ontvangst meldt van het bezwaarschrift, en zonder de beslissing van de directeur af te wachten, voor geschillen betreffende het aanslagjaar 1998 slechts geldt wanneer het bezwaarschrift is ingediend vóór 31 maart 2001.

Zodra de beslissing is getroffen, strekt het beroep er enkel toe deze te betwisten. In beide gevallen is de zaak aan de Administratie onttrokken, mits het beroep niet voorbarig is en derhalve onontvankelijk. De onttrekking aan de directeur vindt plaats op het ogenblik dat de Griffie hem kennis geeft van de indiening van het beroep.

#### **MOGELIJKHEID TOT OVERLEG MET DE ONDERZOEKENDE AMBTENAAR? (art. 374, 3de lid, WIB 1992)**

Wanneer hij het in het bezwaarschrift zelf vraagt, heeft de bezwaarindiener het recht om te worden gehoord. Daartoe zal hij worden uitgenodigd zich aan te melden binnen een termijn van dertig dagen die ingaat vanaf de datum van ontvangst van de door de Administratie verstuurd uitnodiging (punten 34 en 35).

Het is de met het onderzoek van het bezwaarschrift belaste ambtenaar die in principe moet overgaan tot het verhoor. De belastingplichtige kan dus niet eisen te worden gehoord door de gewestelijke directeur die over zijn bezwaarschrift beslist (punt 36).

Wanneer dienaangaande een betwisting rijst, betreft het een “*geschil betreffende de toepassing van een belastingwet*”, waarvan derhalve de Rechtbank van eerste aanleg kennis moet nemen (art. 569, lid 1, 32°, Ger.W.). Deze mogelijkheid is niet uitdrukkelijk voorzien in het kader van een ontheffing van ambtswege, maar als de feitelijke omstandigheden het verantwoorden, belet niets de Administratie de belastingplichtige uit te nodigen. Derhalve kan het ook bij een ontheffing van ambtswege nuttig zijn het verzoek te formuleren.

Deze nieuwe modaliteiten zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 1999. Voor bezwaarschriften betreffende de aanslagjaren 1998 en vorige moet de vraag om te worden gehoord niet noodzakelijk vermeld zijn in het bezwaarschrift zelf. Het kan ook gevraagd worden in een afzonderlijke brief. De vraag is onontvankelijk zolang geen beslissing is genomen (punt 34).

## KAN HET ADMINISTRATIEF DOSSIER WORDEN INGEZIEN ?

(Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur)

Ongeacht of hij al dan niet gevraagd heeft om te worden gehoord, kan de bezwaarindiener inzage krijgen, zonder verplaatsing, van de stukken met betrekking tot de betwisting waarvan hij geen kennis had. Maar de vraag moet schriftelijk worden geformuleerd op grond van de bepalingen van de Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur (punt 41). Het inzagerecht geldt ook voor de feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd. Laatstgenoemde kan derhalve toelating krijgen de stukken te raadplegen, zonder dat de andere echtgenoot daartoe toestemming moet verlenen (punt 46).

De belastingplichtige mag de aanvraag doen in het eigenlijke bezwaarschrift of in een latere brief aan de directeur, aan de inspecteur belast met het onderzoek of aan iedere ambtenaar die de aanvraag zal doorsturen naar de bevoegde persoon. De bezwaarindiener kan de aanvraag ook doen door middel van een geschrift dat wordt afgegeven op het ogenblik dat hij wordt gehoord door de ambtenaar die het bezwaarschrift onderzoekt (punt 41).

Dat recht is essentieel aangezien het op elk ogenblik kan worden uitgeoefend, zelfs tijdens de termijn van drie maanden tussen de beslissing van de directeur en de eventuele inleiding van een vordering in rechte. Maar vooral omdat het volledige dossier mag worden geraadpleegd, met inbegrip van het verslag van de ambtenaar die het bezwaarschrift heeft onderzocht (punt 48). Zelfs al mogen persoonlijke nota's zonder rechtstreeks verband met de betwisting worden weggelaten, is het ongetwijfeld een hele vooruitgang ten opzichte van het vorige stelsel, waarin het verslag van de inspecteur niet onder het bijzonder inzagerecht viel. Maar dat is niet alles. Een totale breuk met de oude regeling is dat de Administratie aanvaardt dat de inlichtingen die ze krijgt en die in het belastingdossier voorkomen, bestuurlijke documenten vormen in de zin van de Wet van 11 april 1994, "zelfs indien de eventuele fiscale rechtzitting zijn oorsprong vindt in het resultaat van de onderzoeken die naar aanleiding van die inlichting werden gevoerd en niet in de inlichting zelf" (punt 47). Zo ook moet inzage worden gegeven van de documenten en inlichtingen die met de toestemming van de procureur-generaal of de auditeur-generaal uit een gerechtss dossier werden geput, maar met uitzondering van de stukken die betrekking hebben op andere belastingplichtigen en van die aard zijn dat ze het beroepsgeheim opgelegd door artikel 337 WIB 1992, kunnen schenden (bijvoorbeeld gegevens die zouden toelaten de vergelijkingspunten te identificeren – punt 49).

Voor de aanslagjaren 1999 en volgende moet elke betwisting over de uitoefening van dit recht, dat jammer genoeg niet kan worden ingeroepen in het kader van een procedure van ontheffing van ambtswege, verplicht worden beslecht door middel van de door artikel 8 van de wet speciaal daartoe ingestelde procedure, met name door een ver-

zoek tot heroverweging tot de betrokken Administratie te richten, de Commissie voor de toegang tot de bestuursdocumenten te verzoeken een advies uit te brengen, en beroep in te stellen bij de Raad van State (zie kader 1). Alle betwistingen betreffende aanslagjaar 1998 daarentegen, moeten door de Rechtbank van eerste aanleg worden behandeld : het zijn immers "geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet" (punt 55).

### NALATIGHEIDSINTEREST... (art. 414 WIB 1992)

De nalatigheidsinterest (7% per kalendermaand) wordt opgeschort gedurende het tijdperk dat begint op de eerste van de maand die volgt op die waarin de termijn van zes maanden verstrijkt en afloopt op het einde van de maand waarin een vordering bij de Rechtbank van eerste aanleg wordt ingesteld en, bij ontstentenis van een dergelijke vordering, op het einde van de maand waarin de beslissing van de directeur ter kennis is gebracht. Zoals u ziet, doet de inleiding van een vordering bij de Rechtbank van eerste aanleg de nalatigheidsinterest lopen of opnieuw lopen. Wanneer de betwiste aanslag gepaard gaat met een belastingverhoging van 50%, is de opportuniteit van dergelijk beroep niet aan de orde : de opschorting van de nalatigheidsinterest is helemaal niet van toepassing. Deze nieuwe bepalingen zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 1999.

### ...EN MORATORIUMINTEREST (art. 418 en 419 WIB 1992)

Bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinterest, belastingverhogingen of administratieve boeten, wordt ambtshalve moratoriuminterest toegekend. Er wordt echter geen moratoriuminterest toegekend wanneer het bedrag van de interest geen 200 BEF per maand bedraagt, in geval van ambtshalve terugbetaling van voorafbetalingen die nog niet met de werkelijk verschuldigde belasting zijn verrekend en in geval van terugbetaling van het overschot van bedrijfsvoorheffing, roerende voorheffing of voorafbetalingen aan de verkrijger van de inkomsten, uiterlijk op het einde van de tweede maand die volgt op de maand waarin de gewone aanslagtermijn is verstreken.

Zoals de nalatigheidsinterest wordt de moratoriuminterest berekend per kalendermaand, tegen de wettelijke rentevoet, namelijk 7% sinds 1 januari 1999. Deze nieuwe bepalingen zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 1999.

### 3. TUSSEN DROOM EN DAAD...

Enkele conclusies. Bij de publicatie van dit artikel is de hervorming van de fiscale procedure twee jaar oud. Weliswaar mogen deze eerste indrukken niet als een grondige analyse worden beschouwd, niettemin kunnen we er niet aan voorbijgaan dat de realiteit in verscheidene opzichten niet aan de nagestreefde doeleinden beantwoordt en dat stilaan

het gerucht gaat dat deze hervorming slechts een aantal holle beloften heeft gecreëerd.

Maar laten we niet te voortvarend zijn en alle pro's en contra's afwegen. De wetgever had met de hervorming voor ogen de behandeling van de fiscale geschillendossiers binnen een redelijke termijn af te ronden volgens een procedure waarin de onpartijdigheid buiten kijf staat. Daartoe werd de bezwaarprocedure tot administratieve filter gedgegradeerd en de eerste aanleg in fiscale aangelegenheden aan de uitsluitende bevoegdheid van de rechterlijke macht toebedeeld. Het vertrouwen van de belastingplichtige zal dus in eerste instantie afhangen van de vraag of de nieuwe procedure in staat is een snelle en rechtvaardige oplossing voor zijn problemen aan te reiken. Is die hoop gewettigd? Dat staat helemaal niet vast, zomin in de administratieve als in de gerechtelijke fase, zoals we hierna zullen aantonen.

Aangezien het voor de inleiding van een vordering in rechte een voorafgaande vereiste is, is de vraag of het indienen van een bezwaarschrift aangewezen is, niet ter zake op het stuk van de inkomstenbelastingen. Maar dan moet de filter naar behoren werken voor de belastingplichtigen. En dat veronderstelt twee zaken. Ten eerste moet de directeur beslissen binnen een redelijke termijn. Zelfs als dat een duidelijke breuk met de gebruiken uit het verleden inhoudt, kan deze mogelijkheid niet worden uitgesloten. De bakens zijn trouwens impliciet door de Minister van Financiën uitgezet: zes maanden of negen maanden als de betwiste aanslag ambtshalve is gevestigd. En bij ontstentenis zijn de bevoegden van behoorlijk bestuur, die voortaan ten volle op de strikt administratieve beslissing van toepassing zijn, wel degelijk miskend. Wil de filter werken, moeten, ten tweede, de bezwaarschriften onpartijdig worden behandeld en als er twijfel heerst, moet deze in het voordeel van de belastingplichtige spelen. En het is daar dat het schoentje knijpt. Voor een goed begrip van de draagwijdte van het probleem, moet u weten dat het bezwaarschrift door de juridische cellen binnen de AOIF en de BBI zal worden behandeld. Vandaar de vrees dat de fysieke nabijheid van de taxatieambtenaar de directeur zou kunnen verleiden tot een identiek standpunt. Als dat in het merendeel van de gevallen ook gebeurt, komt het erop neer dat de filter tot een zinloze formaliteit verwordt. Waartoe dan nog een bezwaarschrift indienen, zelfs binnen een redelijke termijn een beslissing te bekomen, als de kans op heroverweging van het standpunt van de taxatieambtenaar gering, zelfs onbestaande is? Het antwoord ligt ongetwijfeld in de vraag besloten!

Maar, zult u zeggen, als de bezwaarindiener weinig of geen vertrouwen meer in de directeur heeft, staat het hem vrij, na een wachttijd van zes of negen maanden, de zaak bij de rechtbank van eerste aanleg aanhangig te maken. Dat klopt. Maar vergeet niet dat de mogelijkheid om het geschil bij de rechtbank van eerste aanleg aan te kaarten in eerste instantie slechts voor bezwaarschriften betreffende de aanslagjaren 1999 en volgende gold. Vanaf 1 april 2001 geldt ze voor alle nieuwe en per 31 maart 2001 hangende geschillen, ongeacht het aanslagjaar. De enige voorwaarde is dat de wachttijden van zes of negen maanden zijn

verstreken. Door het enkel feit van de inleiding van de vordering, is de zaak aan de Administratie onttrokken. Rest evenwel de vraag of het sop de kool waard is. En ook hier zijn er twee redenen die weinig aanleiding tot optimisme geven.

Enerzijds omdat de situatie van de bezwaarindiener er niet noodzakelijk beter van wordt, vooral als zijn voornaamste bekommernis ernaar uitgaat snel een beslissing te bekomen. We moeten er geen doekjes om winden, ook al beschikken de partijen over de middelen hun toegekend door de artikelen 747 en 751 van het Gerechtelijk wetboek. Om de omvang van het probleem beter te vatten, zeggen een paar cijfers waarschijnlijk meer dan een uitvoerig betoog. In 1999 bedroeg het fiscale contentieux, zijnde de nog niet opgeloste bezwaarschriften, 170.000 dossiers. Zoals we gezien hebben, had de Administratie twee jaar om deze achterstand weg te werken, hetgeen vóór 31 maart 2001 een uitgemaakte zaak zou moeten zijn. Maar bij het ter perse gaan van dit artikel wachten tienduizenden dossiers nog op een administratieve beslissing. Een ware stortvloed van dossiers die de rechtbanken van eerste aanleg gaat overstelpen, en de achterstand van de fiscale kamers, die nu reeds 6.000 dossiers bedraagt, nog zal verveelvoudigen, zodoende. Reken daarbij dat de voorziene vorming van de fiscale rechtbanken nauwelijks opgevuld raakt. In Brussel bijvoorbeeld, zijn amper vier van de elf voorziene rechterstoelen bezet. Het is bijgevolg niet eens een gewaagde voorspelling dat heel wat belastingplichtigen hun dossier door toedoen van de rechterlijke macht andermaal op de lange baan zal worden geschoven. Vervolgens omdat de dialoog met de Administratie afbreken, niet altijd opportuun is. Er zijn tal van fiscale geschillen waarbij de met de Administratie aangeknoopte besprekingen tot een overeenkomst zullen of kunnen leiden. Denken we bijvoorbeeld maar aan het beroepsmatig gedeelte van een onroerend goed, de discussies over beroepskosten, enz. Maar vooral omdat de gerechtelijke procedure veel duurder uitvalt dan de indiening van een gewoon bezwaarschrift. Nog afgezien van de advocatenkosten wegens het onderzoeken van de zaak, doet de loutere inleiding van dergelijk beroep de nalatighedsinterest lopen of opnieuw lopen. Als men er daarentegen voor opteert de beslissing van de directeur af te wachten, wordt de nalatighedsinterest geschorst vanaf de eerste van de maand die volgt op die waarin de termijn van zes maanden verstrijkt. Het zou wel eens kunnen blijken dat die 7% per kalendermaand op het nog verschuldigde belastingbedrag, het doorslaggevend argument zal zijn waarom de meeste belastingplichtigen geduld zullen oefenen.

Welke besluiten trekken we daaruit? De beslissing over het geschil aan de directeur overlaten is een goede oplossing wanneer het een feitenkwestie betreft waarover een akkoord kan worden bereikt, en meer bepaald wanneer het sluiten van het akkoord nabij is. De zaak laten beslechten door de rechtbank van eerste aanleg lijkt daarentegen meer aangewezen, wanneer het geschil betrekking heeft op een principiële kwestie van juridische aard die de Administratie in het nadeel van de belastingplichtige uitlegt. Eén tip die u in beide gevallen voor ogen kan houden: geduld is een schone deugd...