



Inhoud

Fiscaliteit

Relatie belastingadministratie – belastingplichtige : circulaire zet spelregels uiteen

In een recente circulaire verzoekt de Administratie haar ambtenaren met aandrang om de belastingplichtigen tactvol te behandelen en een open dialoog met hen aan te gaan ...

Daarnaast wordt klaar en duidelijk gesteld dat er een sanctiebeleid komt dat in elk geval rekening houdt met de mate van medewerking van de belastingplichtige bij de regularisatie van zijn fiscale toestand.

Relatie belastingadministratie – belastingplichtige : circulaire zet spelregels uiteen

R. LASSAUX

In een recent circulaire verzoekt de Administratie haar ambtenaren met aandring om de belastingplichtigen tactvol te behandelen en een open dialoog met hen aan te gaan ... Daarnaast wordt klaar en duidelijk gesteld dat er een sanctiebeleid komt dat in elk geval rekening houdt met de mate van medewerking van de belastingplichtige bij de regularisatie van zijn fiscale toestand.

De wereld werd niet op één dag gemaakt

Wie op dit moment wordt gevraagd om de betrekkingen tussen de Belastingadministratie en de belastingplichtigen te typeren, zal veelal termen hanteren als «formeel», «weinig hartelijk» en «afstandelijk».

Maar er is beterschap op komst ! Niet alleen omdat duidelijk gesteld werd dat als de Administratie haar controles efficiënter en gericht uitvoert, ze daar op lange termijn de vruchten van zal plukken, maar vooral dat er op die manier terug een vertrouwensrelatie tussen de fiscus en de belastingplichtigen tot stand komt die blijk geeft van een nieuwe fiscale cultuur waarin het begrip «klant» centraal staat !

De laatste jaren heeft de Regering immers heel wat initiatieven genomen om dat idee in de geesten te verankeren en te verstevigen, speerpunt van een Belastingadministratie waar klantvriendelijkheid hoog aangeschreven staat.

We hebben het in deze nieuwsbrief wel vaker gehad over de aan gang zijnde verwezenlijkingen en projecten en u hoeft enkel maar even te surfen naar de site van het

Regeringscommissariaat belast met de vereenvoudiging van de fiscale procedures en de strijd tegen de grote fiscale fraude (<http://zenner.fgov.be/nl/vereenvoudiging.htm>) om uw geheugen in een oogwenk op te frissen.

Concrete zaken thans op papier gezet

De circulaire nr. Ci.RH.81/548.628 van 29 juli 2002 van de AOIF die we in dit artikel bespreken, zet duidelijk een stap in diezelfde richting. De Administratie kondigt daarin immers een aantal duidelijke richtlijnen aan die al haar belastingambtenaren, – ongeacht hun aansprakelijkheidsniveau bij het vestigen van de aanslag –, tijdens de controles moeten naleven.

Opdat het voor iedereen duidelijk zou zijn, wordt van meet af aan de algemene toon gezet :

«Bij elk contact, ook telefonisch, met een belastingplichtige is de houding van de taxatieambtenaar ten overstaan van die belastingplichtige heel belangrijk. Iedere vergissing, iedere tekortkoming op dit gebied kan niet alleen nadelig zijn voor de ambtenaar maar ook voor de Administratie in haar geheel. Elke ambtenaar moet er in alle omstandigheden op letten beleefd en hoffelijk te blijven en mag nooit de menselijke en psychologische aspecten van de relaties uit het oog verliezen. Anders handelen kan slechts tegenwerking en reactie vanwege de belastingplichtige uitlokken, wat de taak van de Administratie nog moeilijker en deliquer maakt. Dit sluit echter niet uit dat er strenger moet worden opgetreden in de gevallen waarin zulks is verantwoord».

Vervolgens gaat de circulaire heel concreet in op de sterke elementen van de taxatieprocedure (in de meeste gevallen betreft het veeleer waardevolle herhalingen dan échte nieuwigheden) : briefwisseling van de Administratie, onderzoeksrecht en bewijsmiddelen, betrekkingen met het publiek en administratieve sancties. Met bijzondere aandacht voor sommige omstreden aspecten zoals de bewijslast, de motivering en het tegensprekelijk karakter van de bepaling van de belastbare grondslag.

Vijf krachtlijnen

In de filosofie die de nieuwe fiscale cultuur ondersteunt, weten we dat de belastingplichtige niet langer als een loutere belastingschuldige wordt beschouwd, maar als een «klant» die een aantal verplichtingen heeft, maar ook rechten. We zullen ze kort overlopen, zonder uit het oog te verliezen dat ze moeten worden uitgeoefend in overeenstemming met de opdracht van openbaar belang die aan de Belastingadministratie werd toegekend : het inzamelen, met name, van de wettelijk verschuldigde belastingen. Een goed begrepen procedure vormt de garantie bij uitstek voor een harmonieuze verhouding tussen de belangen van de Administratie en deze van de belastingplichtigen, twee polen waartussen de economische werkelijkheid soms sterk uiteenloopt.

Omdat deze administratieve circulaire de bakens van de dialoog uitzet, besteden we er extra aandacht aan. We toetsen ze hier en daar aan recente rechtspraak die haar betekenis op bepaalde punten relatieveert en ook wijst op bepaalde tegenstrijdigheden.

1. Hoffelijkheid, tact, discretie, objectiviteit en begrip ...

Zoals we reeds hebben gezegd, raadt de Administratie haar ambtenaren eerst en vooral aan om er in alle omstandigheden op te letten beleefd en hoffelijk te blijven en nooit de menselijke en psychologische aspecten van de relaties uit het oog te verliezen.

2. Weloverwogen gebruik van onderzoeks- en controlerechten

De circulaire stelt dat «een fiscale controle alleen maar correct en sereen kan verlopen indien bepaalde basisregels in acht worden genomen».

Drie zaken spelen daarin mee : duidelijke informatie, onpartijdige controle en naleving van het evenredigheidsbeginsel.

In de eerste plaats moet de belastingplichtige duidelijke en nauwkeurige informatie krijgen. In dat kader wordt ook een correcte naleving van de Wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur (zie circ. 9 januari 1998, Ci.RH.835/502.739) benadrukt en in diezelfde lijn, mede vanwege de fiscale rechtvaardigheid die hij dient te verzekeren, is de taxatieambtenaar ertoe gehouden de belastingplichtige niet alleen te informeren over zijn plichten maar ook over zijn rechten (o.m. recht op aftrek).

Vervolgens moeten de ambtenaren de controles onpartijdig uitvoeren, wat inhoudt dat «de onderzoeken moeten worden verricht met onderscheidingsvermogen, objectiviteit en gematigdheid en dit binnen het vastgelegd wettelijk kader».

Bovendien «moeten de selectie van een dossier voor onderzoek en de aard van dit onderzoek op objectieve en pertinente criteria gebaseerd zijn». Met andere woorden, «de tijd die aan het onderzoek wordt besteed mag niet langer dan noodzakelijk zijn. Het moet in elk geval beëindigd worden zodra wordt vastgesteld dat de selectie niet was verantwoord of dat het aangevatte onderzoek toelaat te besluiten dat de belastingplichtige op voldoende wijze aan zijn fiscale verplichtingen heeft voldaan».

Tot slot moet de controle evenredig zijn met het nagestreefde doel opdat ze geen overdreven ongemakken voor de belastingplichtige in de uitoefening van zijn beroepsactiviteiten zou kunnen teweegbrengen. Dat houdt in dat de gevraagde inlichtingen een redelijk verband moeten hebben met de bepaling van de belastbare inkomsten en dat «buitensporige stappen», zoals vage en eindeloze vragen om inlichtingen «moeten worden geweerd». «Er moet eveneens worden vermeden aan de belastingplichtige elementen te vragen die bij de diensten van de Administratie kunnen worden verkregen».

In deze context mag men evenwel niet uit het oog verliezen dat het bezoek aan de bedrijfslokalen waar enigerlei activiteit plaatsheeft op elk tijdstip mag gebeuren, zelfs buiten de werkuren, maar dat dit recht van toegang niet mag worden gelijkgesteld met een recht van huiszoeking in het kader van een strafrechtelijke procedure. Anders gezegd : de taxatieambtenaar mag niet eisen dat de boekhoudstukken worden overgelegd opdat hij ze voor verder onderzoek zou kunnen meenemen naar zijn kantoor. Bovendien houdt het recht om de documenten in de kantoren en op de woonplaats van de belastingplichtige te raadplegen niet in dat de Administratie het recht heeft om de voorlegging van fotokopieën te eisen.

Hoewel, tot slot, onderzoeken bij derden (art. 322 WIB 92) alsook bij diensten, openbare instellingen en inrichtingen (art. 327 WIB 92) en zelfs in het raam van de internationale samenwerking en de wederzijdse bijstand inzake directe belastingen soms onmisbaar zijn, benadrukt de circulaire het feit dat ze enkel mogen gebeuren «in situaties waarin dit gerechtvaardigd is». Vergeet niet dat de AOIF haar onderzoeksbevoegdheden ten aanzien van derden enkel mag aanwenden indien de belastingplichtige zelf niet of onvoldoende antwoordt op een vraag om inlichtingen, wanneer zijn antwoord twijfelachtig is of wanneer er ernstige vermoedens van belastingontduiking in zijn hoofde bestaan en niet wanneer deze vraag strijdig is met het beroepsgeheim en de eerbiediging van de privacy van derde ondervraagden. De Administratie beschikt evenmin over de bevoegdheid om buiten de procedure van getuigenverhoor mondelinge inlichtingen van derden te vragen.

3. *Wie moet wat bewijzen ?*

De circulaire schakelt daarna over op de erg delicate kwestie van het bewijs van de inkomsten en haalt daarvoor een gouden regel aan. Het grondbeginsel waarvan men moet vertrekken is het vermoeden van de juistheid van een regelmatig ingediende aangifte. Met als logisch uitvloeisel : als de Administratie, – op wie de bewijslast rust, – van de aangifte van de belastingplichtige wil afwijken, dan moet zij de inkomsten en de overige elementen die zij in de plaats wil stellen van die welke door de belastingplichtige zijn aangegeven, bewijzen door alle middelen die de Wet haar ter beschikking stelt.

Laten we het nu even hebben over drie min of meer gebruikelijke «technieken» die de Administratie kan aanwenden om haar doel te bereiken en waarvan men weet dat ze in de praktijk niet altijd probleemloos verlopen : feitelijke vermoedens (art. 340 WIB 92), tekenen en indiciën (artikel 341 WIB 92) en taxatie door vergelijking (art. 342 WIB 92).

- a) Indien zij gebruik maakt van feitelijke vermoedens, wijst de circulaire haar erop dat de feiten of elementen die als grondslag dienen voor het feitelijk vermoeden, bekend en zeker moeten zijn en op wettelijke wijze zijn vastgesteld. Een vermoeden (zelfs wettelijk vastgesteld) mag in geen geval het gekend feit of element zijn waarop er een nieuw vermoeden zou kunnen worden gebaseerd. De ambtenaar die zich op een feitelijk vermoeden beroept, moet uit de bekende en vaststaande feiten waarover hij beschikt het onbekend feit afleiden dat hij wil aantonen. Die redenering moet logisch zijn en mag geen aanleiding geven tot tegenspraak.
- b) Als ze het heeft over de (vaak omstreden) techniek van de vestiging van de belastbare grondslag volgens tekenen en indiciën, verduidelijkt zij dat «alhoewel het mogelijk is van de belastingplichtige alle inlichtingen te vorderen met het oog op het onderzoek van zijn belastingtoestand, het aan de taxatieambtenaar behoort, zonder de belastingplichtige daarbij te betrekken, deze tekenen en indiciën op te sommen die de onontbeerlijke grondslag vormen van een dergelijke aanslag» (zie bv. Rb. Brussel, 28 juni 2002, KB Lux-zaak). Maar de Administratie schept verwarring voor wat de omkering van de bewijslast betreft door eraan toe te voegen dat deze handelwijze ertoe leidt dat «de medewerking van de belastingplichtige bij de vaststelling van zijn indiciaire toestand dikwijls toelaat tot een objectievere en juistere berekening te komen». Hoewel dat argument – dat de Minister van Financiën overigens jaren geleden al had opgeworpen, – inderdaad praktisch nut heeft, wordt het beroep op medewerking, meer bepaald via algemene vragenlijsten, zeker niet als algemene regel gehanteerd in de rechtspraak (zie inz. Antwerpen, 4 juni 1996).

Het Hof van Beroep te Luik beschouwt deze praktijk zelfs als een afwending van de procedure die tot de nietigheid van de aanslag zou kunnen leiden (Luik, 20 maart 2002, voorziening in cassatie ingediend).

We moeten alleszins voor ogen houden dat de regelmatigheid van de aanslag niet in het gedrang kan komen wanneer de belastingplichtige de inlichtingen heeft verstrekt zonder bezwaren te formuleren en de aldus verkregen informatie uiteindelijk niet zo belangrijk blijkt te zijn in de indiciaire afrekening (Antwerpen, 12 oktober 1999).

- c) Tot slot staat de circulaire nog even stil bij de raming van de inkomsten door vergelijking en herinnert ze de ambtenaren eraan dat deze procedure «de afwezigheid vereist van bewijskrachtige bescheiden (voorafgaand aan de taxatie vast te stellen en niet in de latere fase van het administratief of gerechtelijk geschil), het aantal (ten minste 3) en de soortgelijkheid van de vergelijkingspunten evenals het normaal karakter van de winst of baten van de soortgelijke belastingplichtigen». Elementen die in de praktijk niet altijd allemaal aanwezig zijn !

4. *Open dialoog*

Wat betreft het bericht van wijziging, de kennisgeving van de aanslag van ambtswege en de kennisgeving van de beslissing tot taxatie, vestigt de AOIF de aandacht «op het belang van de te respecteren wettelijke termijnen en de motivatieplicht ten einde de eventuele nietigheid van de gevestigde aanslagen te vermijden», maar ook en vooral «op het belang van de motivering in het kader van de betere dialoog met de belastingplichtige en het voorkomen van overdreven en arbitraire taxaties en van onnodige administratieve en/of gerechtelijke beroepen».

Opdat een bericht van wijziging zou voldoen aan de vereisten van de wet is het nodig maar voldoende dat het bericht de belastingplichtige toelaat de door de Administratie ingeroepen elementen en motieven ter rechtvaardiging van de wijziging die zij wil doorvoeren, te onderzoeken en te bespreken (Brussel, 21 juni 2001 en Gent, 18 juni 2002).

Voor zover nodig vestigt de administratieve tekst de aandacht van de ambtenaren eveneens op de verplichting tot voorafgaande notificatie van hun voornemens ongeacht het bedrag van de wijziging of van het in acht te nemen inkomen of ongeacht het belang van de overige elementen. Het niet naleven van deze elementaire procedureregels (art. 346, 1e lid en 351, 2e lid, van het WIB 92) kan de nietigheid van de gevestigde aanslag met zich meebrengen.

5. *Belastingverhogingen en administratieve sancties moduleren volgens mate van medewerking belastingplichtige*

Volgens het Hof van Cassatie mag een belastingverhoging niet alleen worden toegepast bij afwezigheid van aangifte van bepaalde inkomsten, maar ook in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, inzonderheid op het vlak van de beroepskosten (Cass., 26 april en 10 mei 2002).

In de praktijk verzoekt de Administratie haar ambtenaren evenwel om meer soepelheid en onpartijdigheid aan de dag te leggen als zij sancties willen treffen en wel op twee manieren.

Ten eerste door het feit te beklemtonen dat de sanctie niet automatisch wordt toegepast : «Een eenvoudige informatie betreffende de geschonden verplichting, weze het een eenvoudige herinnering, kan – indien de inbreuk het toelaat – het later gedrag van de belastingplichtige soms meer ten gunste beïnvloeden dan de toepassing van een sanctie». Uiteraard bestaan er ook «inbreuken waarbij de billijkheid wil dat ze effectief worden bestraft, om te voorkomen dat de belastingplichtige die de inbreuk begaan heeft uit de door hem veroorzaakte situatie een onwettelijk voordeel zou bekomen of dat er een onterecht gevoel van straffeloosheid zou ontstaan».

Ten tweede, omdat de toepassing van de sancties «moet worden gezien in het kader van een politiek die rekening houdt met de mate van medewerking van de belastingplichtige bij de regularisatie van zijn fiscale toestand».

De toegeeflijkheid die de administratieve commentaar in feite al toestond (art. 444/8 Com.IB 92) – met name bij het spontaan aangeven van verborgen inkomsten, – wordt daarmee dus geformaliseerd.

Tot slot worden nog twee zaken aangestipt.

Eenzijds wordt erop gewezen dat het bericht waarmee een administratieve geldboete wordt geëist van de belastingplichtige de feiten die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten moet vermelden alsook de motieven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen (art. 109 van de Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen).

Anderzijds moet de belastingplichtige, in geval van belastingverhoging, «in alle gevallen worden ingelicht over de desbetreffende wettelijke bepaling en, met redenen omkleed, over de toepasselijke belastingverhogingen (vermelden van de aard, de ernst en de rang van de overtreding). De inlichting moet worden verstrekt in het bericht van wijziging of de kennisgeving van aanslag van ambtswege, of, bij gebreke daarvan, bij gewone brief» (Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen).

Interessante vooruitzichten

De hier besproken circulaire kan worden gedownload op de Fisconetsite (<http://www.fisconet.fgov.be/nl/>, Directe belastingen, Circulaires, Procedure, Circ. 29.07.02/1. Ze stelt in de eerste plaats de traditionele opvattingen over de betrekkingen tussen de Belastingadministratie en de belastingplichtigen aan de kaak die vaak meer weg hebben van een krachtmeting dan van een vertrouwensrelatie.

De nieuwe cultuur die de Minister van Financiën op alle niveaus van zijn Administratie wil invoeren via de lokale Coperfin communicatoren, (http://www.copernic-us.be/coperfin/index_1_1.html) draait uiteraard rond een weloverwogen naleving van de procedureregels. Duidelijke, nauwkeurige regels die thans klaar en duidelijk op papier gezet zijn en zeker niet de zoveelste intentieverklaring vormen.

In hoever ze concreet in de praktijk zullen worden gebracht, dat is een totaal andere zaak. Enkel de toekomst zal dit uitwijzen, maar wat nu al vaststaat is dat de circulaire ten minste de verdienste heeft te bestaan, dat ze een uitstekende samenvatting geeft van de richtlijnen, heel concreet stilstaat bij bepaalde, vaak omstreden punten en dat men zich er kan op beroepen als men daar, in bepaalde gevallen, belang bij heeft.